

En sammenligning av noen norske, svenske og danske regler om verdsettelse av naturalytelser der utdelingen er begrunnet i ervervsmessig behov



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 670
Leveringsfrist: 25.november 2009

Til sammen 15 265 ord

23.11.09

Innholdsfortegnelse

<u>INNLEDNING</u>	1
Hvorfor sammenligne Norge med nabolandene Sverige og Danmark?	2
Avgrensning og disposisjon av oppgaven	3
<u>ALMINNELIGE PRINSIPPER</u>	4
Hva er naturalytelser?	4
Hvorfor beskattes naturalytelser?	5
Fastsettelse av verdi	6
Utgangspunktet er markedsverdi	6
Sjablonbestemmelser	6
Skattefritak	7
Subjektive forhold	8
Arbeidstager betaler vederlag for ytelsen	8
Interessefellesskap	9
<u>RETTSKILDENE</u>	10
Norge	10
Sverige	10
Danmark	10
<u>MULTIMEDIER</u>	11
Hjemmel og definisjon	11
Norge	11
Sverige	12
Danmark	13

Sammenligning av innholdet i bestemmelsene	14
Verdsettelse	23
<u>FIRMABIL</u>	<u>25</u>
Hjemmel for beskatning av firmabil	25
Norge	25
Sverige	25
Danmark	26
Skatteplikt når ervervsmessig forhold begrunner privat tilgang	27
Presumsjon som grunnlag for å pålegge skatteplikt	27
Bilens inventar og utseende m.m.	28
Skriftlig dokumentasjon	30
Sammenligning av reglene om verdsettelse	31
<u>FRI BOLIG</u>	<u>36</u>
Definisjon	36
Hjemmel og regler om verdsettelse	37
Justering av verdsettelsen der tildeling har tilknytning til utførelse av arbeid	39
Boplikt	39
Justering grunnet lavere markedsverdi	45
Justering grunnet betaling fra skattyter	45
Justering grunnet interessefellesskap	46
<u>ARBEIDSGIVERFINANSIERT UTDANNING</u>	<u>48</u>
Hjemmel	48
Norge	48
Sverige	49
Danmark	49
Verdsettelse	50
Utdanningens tilknytning til arbeid	50

Type utdanning	52
Varighet på utdanning	54
Personkrets	55
Behovsprøving	56
Beløpsmessig grense	56
Hvilke ytelser som kan dekkes	57
<u>OPPSUMMERING OG SYNSPUNKTER</u>	<u>59</u>
Multimedier	59
Fri bil 59	
Fri bolig	60
Arbeidsgiverfinansiert utdanning	61
<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>63</u>
<u>LISTER OVER TABELLER</u>	<u>65</u>

1 Innledning

Flere og flere arbeidstagere er grunnet sitt arbeid nødt til å ha privat tilgang på ytelser som skattereglene i utgangspunktet behandler som skattepliktige fordeler vunnet ved arbeid.

Tabellene nedenfor vil gi en indikasjon på hvor mange som mottar naturalytelser i arbeidsforhold, fordelt på land:

Tabell 1: Norge

Naturalytelser, etter type naturalytelser, tid og statistikkvariabel 2008		
	Personer	Sum beløp (mill. kr)
Naturalytelser i alt	1 921 900	17963
Samme person kan motta naturalytelser fra flere arbeidsgivere.		

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Kommentar til ovenstående tabell: samme person kan motta naturalytelser fra flere arbeidsgivere, slik at det ikke er mulig å gi eksakt tall på hvor mange personer som mottar naturalytelse i arbeidsforhold.

Tabell 2: Danmark

Personer efter indkomsttype, køn, enhed, område og tid	
	2007
7A Heraf frynsegode	
Mænd og kvinder i alt	
Antal personer med indkomsttypen	
Hele landet	1 889 253

Kilde: Danmarks Statistik

Tabell 3: Sverige

De förmåner som redovisas i taxeringsregistret är: Bostadsförmån, kostförmån, pensionsförmån, ränteförmån, parkeringsförmån och "annan" förmån. År: 2007	
Alla	1 334 982 st
16 år och äldre	1 333 614 st
20 år och äldre	1 297 661 st
20–64 år	1 269 481 st

Kilde: Statistiska Centralbyrån v/Johanna Öhman. 2009.

Skattemyndighetene har ulike typer regler for å verdsette den skattepliktige fordelen ved privat tilgang på en naturalytelse.

Denne oppgavens formål er å sammenligne noen av Norge, Sverige og Danmarks lovregler som omhandler arbeidstakers skatteplikt, når den private tilgang på arbeidsgivers ytelser eller eiendeler er begrunnet i et ervervsmessig behov.

Jeg vil ta for meg naturalytelsene multimedier, firmabil, fri bolig og arbeidsgiverfinansiert utdanning. Ved behandlingen av naturalytelsen multimedier, vil jeg vurdere reglene som gjelder for datautstyr og elektronisk kommunikasjon. Naturalytelsene multimedier, firmabil og fri bolig er valgt fordi de anses som særlig aktuelle. Arbeidsgiverfinansiert utdanning er valgt grunnet størrelsen på de skattefrie beløp som kan mottas i Norge.

1.1 Hvorfor sammenligne Norge med nabolandene Sverige og Danmark?

En sammenligning mellom landene Norge, Sverige og Danmark er naturlig grunnet likhet i skattesystem, kultur og arbeidsmarked.

1.2 Avgrensning og disposisjon av oppgaven

Jeg vil ta for meg situasjoner der naturalytelser mottas i arbeidsforhold. De tilfellene jeg behandler vil gjelde for en som er ansatt i et tjenesteforhold, men vil også være aktuelt for personer som er selvstendig næringsdrivende.

Med naturalytelse menes i denne oppgave overføring av eiendomsrett eller privat tilgang til ett arbeidsverktøy for arbeidstager/ansatt.

Innledningsvis vil jeg ta for meg de alminnelige prinsipper vedrørende naturalytelser, og landenes rettskilder. En sammenligning av reglene om fire naturalytelser vil så følge.

Avslutningsvis vil jeg oppsummere noen synspunkter jeg har gjort ved å jobbe med dette stoffet. Tilslutt følger litteraturliste og tabelliste.

2 Almennelinge prinsippene

2.1 Hva er naturalytelser?

Som naturalytelse anses avlønning i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler, jfr. Lov om skatt av formue og inntekt(skatteloven) 26.mars 1999 § 5-12, og er i utgangspunktet skattepliktig inntekt som fordel vunnet ved arbeid etter § 5-1.

En naturalytelse kan mottas både innenfor og utenfor tjenesteforhold, jfr. skattelovens § 5-10. Den ansatte kan bli beskattet selv om det er en annen som mottar naturalytelsen, men den ansatte må være årsaken til at naturalytelsen mottas(såkalt indirekte fordel)¹.

Det er selve privatforbrukselementet som gjør en naturalytelse skattepliktig.

Adgang til arbeidsgivers redskaper i utførelsen av arbeidet, er i hovedreglen aldri skattepliktig som inntekt(men myndighetene kan pålegge skatteplikt ved slike tilfeller).

Et arbeidsverktøy kan være i bruk både i arbeidet og privat, og nærme seg til å bli en privat fordel, slik at myndighetene kan regne det som en naturalytelse:

Arbeidsverktøy —————→ Privat fordel

Noen ytelser fremstår klart som det ene eller det andre, derfor er det de som befinner seg i ”gråsonen” som det ofte er vanskelig å fastslå den økonomiske fordelene av. Det taler for at for eksempel en bil eller en mobiltelefon er i privat bruk, så snart arbeidstaker tar denne med seg hjem.

¹ SKV M 2008:23 pkt.2

Arbeidsgiver og arbeidstaker kan avtale at avlønningen skal skje i naturalytelser, eller en kombinasjon av naturalytelser og pengelønn². Men for arbeidstaker vil en utbetaling i naturalytelser medføre for denne mindre frihet, siden hun ikke mottar kontanter. Dersom arbeidstaker allikevel godtar en slik avlønning, vil det være fordi det er en økonomisk fordel å motta naturalytelsen fremfor å bli avlønnet med kontante midler. Ofte gis ikke arbeidstager noe reelt valg mellom kontanter eller naturalytelser. Manglende valgfrihet for mottager kan gjøre verdifastsettelsen av den private fordel av en naturalytelse vanskeligere³.

Selv om en arbeidstager har mottatt en ting eller en ytelse, og det er klart at denne er i privat bruk, er ikke skattleggingen av denne fordel helt ukomplisert; hvor stor er egentlig den private fordel? I hvilke tilfeller kan verdien settes høyere eller lavere enn markedsverdi? Kan det tas hensyn til skattyters subjektive forhold når verdien fastsettes, eller skal prisen på det frie marked være avgjørende? Kan det godtas at arbeidstaker betaler for naturalytelsen ved trekk i (brutto)lønn? Eksempler på ulike måter å verdsette naturalytelsene, skal sees på i denne oppgaven.

Myndighetene har som overordnet mål å sørge for en nøytral beskatning av kontante midler og naturalytelser. Det har konsekvenser for hvordan regler om beskatning av naturalytelser utformes, både innholdsmessig og administrativt; slik sett skiller ikke regler om beskatning av naturalytelser seg ut fra andre skatteregler.

2.2 Hvorfor beskattes naturalytelser?

Dersom en naturalytelse ikke blir ansett for å være skattepliktig inntekt, eller blir beskattet svakere enn kontant lønn, ville det foreligge et incentiv i arbeidsmarkedet til å tilby og å

² Jakhell(2009)s.569

³ Ault(2004)s. 170.

motta lønn i form av naturalytelser: arbeidstager kan spare skatt, og arbeidsgiver kan spare arbeidsgiveravgift og feriepenger.

Når en naturalytelse er skattemessig gunstig å motta for arbeidstaker, kan det føre til vridninger i forbruket, som samfunnsøkonomisk kan være uheldig⁴.

2.3 Fastsettelse av verdi

2.3.1 Utgangspunktet er markedsverdi

Felles for det danske, det svenske og det norske skattesystemet er at verdien av en naturalytelse i utgangspunktet skal fastsettes til markedsverdi⁵.

Dersom prinsippet om markedsverdi hadde vært fulgt uten unntak, ville det ikke foreligge noe incitament for partene i arbeidslivet å avtale seg frem til avlønning i form av naturalytelser, fordi naturalytelser og kontant lønn som avlønningsmiddel ville være skattemessig likestilt. Grunnet ulike hensyn, fravikes prinsippet om verdsettelse til markedsverdi.

2.3.2 Sjablonbestemmelser

Et unntak fra hovedregelen om at naturalytelser skal verdsettes til markedsverdi er bruken av sjablonbestemmelser.

En sjablonregel er en bestemmelse som fastsetter den skattepliktige verdien av en naturalytelse på grunnlag av på forhånd fastsatte satser. Det er først og fremst hensynet til ligningsadministrasjonen som begrunner bruken av slike regler. Dette gjelder i de tilfeller

⁴ Økonomi – og Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Beskæftigelsesministeriet og Skatteministeriet. (2003) Pkt.III.2

⁵ Ligningslovens § 16(Danmark), stk.3, Skattelovens § 5-12 og Inkomstkattelagens 61.kap, 1 §(Sverige).

der det er vanskelig for ligningsadministrasjonen å finne eksakt markedsverdi, for eksempel for de ytelser der utbredelsen er meget stor, og det ville medføre store administrative kostnader å gå inn i hvert tilfelle og regne ut den skattepliktige verdi for hver enkelt mottager. Dette gjelder bl.a. for arbeidsgiverbetalte multimedier og firmabil.

En sjablonregel kan sette verdien av naturalytelsen både høyere og lavere enn den reelle markedsverdien, og slik bli opphavet til at enkelte naturalytelser kan bli favorisert eller disfavorisert i arbeidsmarkedet. I den svenske bestemmelsen om arbeidsgiverbetalt drivstoff settes verdien til 120 % av markedsverdien, grunnet miljømessige hensyn. Ofte settes verdien av naturalytelsen bevisst noe lavere enn markedsverdi.

Myndighetene klarer ofte ikke å vedlikeholde eller oppdatere slike bestemmelser. Slik sett kan man jo spørre hvor stort proveny myndighetene får på å benytte sjablonregler, et regelverk som behøver stadige oppdateringer, og derfor er kostbart å administrere, for å følge den økonomiske utviklingen i samfunnet. Utbredelsen av en naturalytelse der den skattepliktige verdien er satt for lavt, kan fort bli stor, og i verste fall fremtre som en statssubsidiert ytelse. Dette var tilfellet med den tidligere "Hjemme-PC"-ordningen i Norge, og lignende bestemmelser i Danmark.

Aktørene i arbeidslivet benyttet seg av de gunstige skattereglene som gjaldt for slike ordninger i stor grad. Regelverket gav arbeidstager og arbeidsgiver adgang til å avtale finansiering av privat datautstyr for arbeidstager ved trekk i dennes inntekt før skatt (kalt "bruttotrekksordning"). Samfunnsutviklingen tilsa etterhvert at det ikke lenger var nødvendig med disse gunstige skattereglene hvis formål var å øke IT-kompetansen blant befolkningen.

2.3.3 Skattefritak

Noen naturalytelser er skattefrie å motta for skattyter. Det gjelder bl.a. naturalfordeler som er å anse som svært kurante for mottager, fordi de er særlig begrunnet i ansettelsesforholdet, og av lav økonomisk verdi, for eksempel gratis kaffe/te, samt rimelige

velferdstiltak(selv om bedriftshytte for den gjengse medarbeider kan gi en fordel som er anselig i forhold til dennes inntekt for øvrig). Enkelte andre naturalytelser er skattefrie fordi et skattefritak søker å fremme enkelte formål, for eksempel en økende IT-kunnskap blant befolkningen eller etterutdannelse for voksne arbeidstagere.

2.3.4 Subjektive forhold

Enkelte naturalytelser er så og si påtvunget skattyter grunnet arbeidsforholdet. Noen skatteregler er slik utformet at påtvunget bruk tas i betraktning ved verdsettelse av den skattepliktige fordelen. Verdsettelsen tar altså hensyn til fordelens subjektive forhold for skattyter.

Et typisk eksempel der påtvunget bruk har betydning for verdifastsettelse av fordelen gjelder for prester, som på grunn av sitt arbeidsforhold kan være nødt til å bosette seg på romslige prestegårder. Markedsverdien av en slik prestegård ville overstige det som skattyteren selv ville betale for et bosted, fordi størrelsen på gården er større enn det skattyter selv har behov for, og hadde valgt utenom arbeidsforholdet.

Påtvunget bruk kan også anses for å foreligge i de tilfeller der arbeidstager har privat tilholdssted i en bolig som også er ment brukt som representasjonsbolig. Dette gjelder for den norske statsministeren, som har privat tilholdssted i representasjonsbolig i den perioden tiltredelsen som Norges statsminister varer⁶.

2.3.5 Arbeidstager betaler vederlag for ytelsen

Den skattepliktige verdi for ytelsen kan i noen tilfeller settes ned, dersom arbeidstager betaler vederlag for den private bruken. Dersom betalingen skjer med ubeskattede midler,

⁶ Ot.prp.nr.1 (2007-2008) Pkt. 18

har forholdet en side mot det prinsipp at fradrag i inntekt ikke kan foretas for private utgifter.

I Danmark ble en sak avgjort i 2003 i det danske Ligningsrådet som omhandlet såkalte ”bruttotrekksordninger”. Spørsmålet var om en avtale om trekk i arbeidstagers bruttolønn, for å finansiere arbeidstagers bredbånd, kunne nektes med den begrunnelse at avtalen var å anse for omgåelse av det prinsipp at fradrag i inntekt ikke kunne gjøres for utgifter til private formål? Det danske Ligningsrådet godtok ordningen på grunnlag av faktiske forhold i avtalen som gjorde omgåelsesbetraktninger uaktuelle, bl.a. at lønnsnedgangen var reell. ”Rapport fra arbejdsgruppen om beskatning af personalegoder/naturalieydelser” lastes ned fra <http://www.skm.dk/publikationer/udgivelser/>.

2.3.6 Interessefellesskap

Et interessefellesskap mellom giver og mottager av naturalytelsen kan få betydning for verdifastsettelsen.

3 Rettskildene

3.1 Norge

I Norge er hjemmel for beskatning av naturalytelser Lov om skatt og inntekt av 26.3.1999 nr.14 (skatteloven) § 5-12.

3.2 Sverige

Inkomstskattelagen(IL) 1999:1229 11.kapitel(kap.) bestemmer i 1 § hva som er å anse som inntekt fra arbeid. 1 § har overskriften ”Hovudregel”, og uttrykker positivt de typer av inntekt som skal regnes som arbeidsinntekt. Opprømsingen er ikke uttømmende.

I 61.kapitel i Inkomstskattelagen omhandles hvordan verdien av de ulike naturalytelser skal fastsettes. Inkomstskattelagen er den viktigste rettskilden i den svenske skatteretten⁷.

3.3 Danmark

Grunnlaget for beskatning av danske borgeres naturalytelser er lov av 10.april 1922 nr. 149 om Indkomst – og Formuesskat til staten, § 4⁸(statsskatteloven).

⁷ Rabe. (2009). S. 53

⁸ Økonomi – og ervervsministeriet, Finansministeriet, Beskæftigelsesministeriet og Skatteministeriet(2007). Pkt.II.2.1.

Bekendtgørelse af lov om påligning af indkomstskat til staten(ligningsloven) av 11.mars 2009 nr. 176)⁹ inneholder bestemmelser om beregningen av den skattepliktige verdien av naturalytelser¹⁰.

4 Multimedier

4.1 Hjemmel og definisjon

4.1.1 Norge

Sekkebetegnelsen ”multimedier” omfatter både datautstyr og elektronisk kommunikasjon.

I Norge menes med datautstyr, jfr. FSFIN (Finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19.november 1999 nr.1158) § 5-15-4, (4):

- datamaskin (stasjonær og bærbar),
- programvare,
- tilleggsutstyr – både selvstendig og uselvstendig.

Sondringen har betydning for skattefritak ved tjenstlig behov, jfr. FSFIN § 5-15-4, (3). Kun uselvstendig tilleggsutstyr omfattes av skattefritaket, for eksempel skjerm og tastatur.

I Norge skal betegnelsen ”elektronisk kommunikasjon” forstås slik

Lov om elektronisk kommunikasjon(ekomloven) av 4.7.2003 nr. 83, § 1-5 har fastsatt ¹¹.

Opplistingen er omfattende. I denne oppgaven har jeg valgt å sammenligne kun de mest

⁹ Økonomi – og ervervsministeriet, Finansministeriet, Beskæftigelsesministeriet og Skatteministeriet(2007). Pkt.II.2.1.

¹⁰ Skatteministeriet. Pkt. 4.

¹¹ Lignings-ABC s. 365.

aktuelle former for elektronisk kommunikasjon som ytes i arbeidsforhold, jfr. norsk Lignings-ABC s.365:

- tilgang til fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje,
- mobil taletelefoni(mobiltelefon i vanlig forstand),
- fasttilgang til bredbånd(her viser Lignings-ABC til tilgang gjennom kobberlinje som et eksempel, men tilgang gjennom fiberoptisk kabel faller inn under de samme reglene, jfr. ekom-loven § 1-5),
- mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett og IP/bredbåndstelefoni med alle til alle – funksjon.

Som ikke - elektronisk kommunikasjonstjeneste regnes blant annet såkalte innholdstjenester som arbeidsgiveren dekker, i tillegg til den rene tilgangen. Disse er skattepliktig på linje med andre naturalytelser, og skal verdsettes til markedsverdi¹².

4.1.2 Sverige

Etter svensk lov foreligger det ingen egne bestemmelser om beregning av den skattepliktige fordelen av ytelser som multimedier og elektronisk kommunikasjon, og derfor ingen legaldefinisjon av betegnelsen multimedier e.l. I det videre behandler jeg derfor det svenske regelverket om verdsettelse av de vanligste, norske former for multimedier i arbeidsforhold, se ovenfor.

Ved fastsettelsen og beregningen av den skattepliktige verdien av slike ytelser er utgangspunktet derfor hovedregelen i Inkomstskattelagens 61.kap, 2 §, som er fastsettelse til markedsverdi. Den svenske Inkomstskattelagen har derimot en generell bestemmelse som omhandler ”Varor och tjänster av begränsat värde”, jfr. Inkomstskattelagens 11.kap, 8 §.

¹² Lignings-ABC s. 365

Bestemmelsen slår fast at fordel av en vare eller en tjeneste ikke skal tas opp, dvs. ikke beskattes, dersom varen eller tjenesten er av ”väsentlig betydelse” for at skattyter skal kunne utføre sine arbeidsoppgaver. Bestemmelsen har en generell utforming, og gjelder alle typer av varer og tjenester som arbeidsgiveren yter den ansatte og som helt eller delvis har karakter av å være et arbeidsredskap¹³.

8 § stiller imidlertid opp to andre vilkår i bestemmelsen:

- fordelten må være av begrenset verdi for den ansatte, samt at
- fordelten ikke uten vanskelighet kan skilles fra bruken i arbeidet.

Det nærmere innholdet i reglen vil gjennomgåes nedenfor.

4.1.3 Danmark

I Danmark endres reglene som fastsetter den skattepliktige verdien av multimedier f.o.m. 1.januar 2010. Jeg har derfor valgt å behandle reglene slik de vil fremstå etter dette tidspunktet.

Begrunnelsen for endringene er at de tekniske og bruksmessige forskjellene mellom fri telefon(der privat bruk er skattepliktig) og PC m/tilbehør som er stilt til rådighet for arbeidet(der privat bruk ikke er skattepliktig, jfr. den danske ligningslovens § 16, stk.12), er borte.

Hva som omfattes av de nye, felles reglene om multimediebeskatning, sies i forarbeidene på s. 17¹⁴:

- Telefon, både fast – og mobiltelefon.

¹³ SKV M 2008:23. Pkt. 3.3

¹⁴ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.

- Vanlige opprettelses -, abonnements – og forbruksutgifter ved telefonen samt vanlige telefonserviceytelser, men derimot ikke innsamlingsbidrag, som kreves inn over telefonregningen. Beskatningen omfatter selve telefonapparatet.
- Datamaskin, med vanlig tilbehør (bl.a. skjerm, software, printer, men myndighetene fastslår at det er et fleksibelt begrep).
- Datakommunikasjon gjennom en Internettforbindelse, for eksempel ISDN eller ADSL - forbindelse eller bredbåndsforbindelse. Engangsutgiften til etablering av internetttilgang omfattes. Abonnementsutgiften, samt eventuelt ekstraytelser, som tilgang til nedlasting av musikk eller TV-kanaler, så lenge det ikke kan adskilles fra abonnementet.

4.2 Sammenligning av innholdet i bestemmelsene

Alle landene har utformet regler som rammer tilfeller der arbeidstager bruker en ytelse privat som opprinnelig ble tildelt grunnet hensyn til arbeidet (erhvervsmessig behov).

Fordel ved privat bruk av *datautstyr* utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver verdsettes i Norge i utgangspunktet til markedsverdi. Men er utplasseringen begrunnet med tjenstlig bruk, regnes den private fordel ved utplasseringen ikke som skattepliktig inntekt, jfr. FSFIN 5-15-4(1). Regelen bidrar til å gjøre det enklere for arbeidslivet å tilrettelegge for fleksibilitet i arbeidsdagen for arbeidstakerne.

Begrepet ”tjenstlig bruk” er vidt formulert, slik at det ikke vil medføre særlige problemer for norske skattytere å få fritak fra å bli inntektslignet med en slik fordel, begrunnet i at datamaskinen brukes ervervsmessig. Som tjenstlig bruk anses ”(...)all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger og andre maskinelle produkter fra arbeidstaker til arbeidsgiver.”, jfr. FSFIN § 5-15-4 (2). Dessuten regnes ”Øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon på hjemmemaskin(...) også som tjenstebruk, jfr. 3.pkt.

Det kan jo spørres om dette innebærer at dataspilling regnes som tjenestebruk?¹⁵ Forskriften presiserer at slik datatrening må være egnet til å gi den ansatte en IT-kompetanse til bruk i nåværende eller fremtidig stilling osv., jfr. FSFIN § 5-15-4(2), siste pkt.

Datautstyret kan imidlertid kun være utlånt; overføring av eiendomsrett medfører at verdien av datautstyret regnes som skattepliktig inntekt. Tidligere gjaldt den gunstige ”bruttotrekksordningen”, nå opphevet av Regjeringen med virkning fra og med 13.oktober 2009¹⁶:

”Bruttotrekksordningen som tidligere gjaldt etter FSFIN § 5-15-4(4) var gunstig, da den gav arbeidstager adgang til å inngå avtale med arbeidsgiver om finansiering av hjemme-PC ved trekk i bruttolønn. Det medførte at arbeidstaker kunne skaffe seg privat datautstyr med betaling av ubeskattede midler. For arbeidsgiver medførte slik ordning ingen arbeidsgiveravgift, og var slikt sett fordelaktig. Myndighetenes formål med den skattegunstige ordningen var å øke den generelle IT-kompetansen blant befolkningen.

Det presiseres i de danske forarbeidene at når arbeidstager bringer med seg arbeidsverktøy hjem, for eksempel en bærbar PC, for å bruke den til ervervsmessige arbeidsoppgaver, er ikke dette ansett som privat bruk for danske skattemyndigheter. Vilkåret for at skattemyndighetene vil godkjenne et slikt tilfelle som ervervsmessig, er at godet ikke er stilt direkte til anvendelse for den ansatte, men kan bringes med hjem ved behov¹⁷.

Vilkårene for skattefrihet i slike tilfeller, er at det må foreligge støtte for at arbeidsverktøyet utelukkende kan brukes ervervsmessig, og at det er et begrenset antall verktøy til hjemlån¹⁸. Det vises til det eksempel der en lærer bringer med seg en av skolens bærbare PC'er med hjem for å forberede undervisningen. I slike tilfeller vil ikke skatteplikt utløses, og dette er felles med de norske regler om beskatning av datamaskin, der utplassering i arbeidstakers hjem som er begrunnet med tjenstlig bruk, ikke er å anse som skattepliktig inntekt, jfr.

¹⁵ Gjems-Onstad. (2008). Pkt. 15.5.3 b ii

¹⁶ Prop.1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts-og tollvedtak pkt. 2.2.4

¹⁷ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s.17.

¹⁸ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s.17

FSFIN § 5-15-4(1). Heller ikke i norske arbeidsforhold kan datamaskinen være plassert varig hos arbeidstaker, men kun utlånt, jfr.ovenfor.

I FSFIN § 5-12-20 om beskatning av elektronisk kommunikasjonstjeneste fremkommer det at forskriftens bestemmelser om verdsettelse av den private fordelen kun skal gjelde dersom det foreligger ”tjenstlig behov” for ”adgang til privat bruk”, jfr. FSFIN § 5-12-20. Foreligger ikke ”tjenstlig behov” skal fordelen verdsettes til markedsverdi.

Skattemyndighetene har i loven oppstilt en presumsjon om at den elektroniske kommunikasjonen er i privat bruk, så lenge det foreligger adgang til slik bruk. Med adgang til privat bruk menes ”rettslig og faktisk adgang(...)”¹⁹. Teoretisk adgang er ikke nok til å bli beskattet. For at beskatning skal skje etter sjablonreglene, må det dessuten foreligge adgang til privat bruk utenfor ”ordinær arbeidssituasjon”²⁰. Sporadisk og begrenset privat bruk innenfor ordinær arbeidssituasjon, er ikke skattepliktig²¹. Så lenge myndighetene hjemler skatteplikten i en presumsjon om at fordelen er i privat bruk, dersom skattyter har tilgang til privat bruk, virker det rettferdig at fordelen ikke er skattepliktig fullt ut til markedsverdi.

For arbeidsgrupper som har et utpreget tjenstlig behov for å bringe den elektroniske kommunikasjonstjenesten med hjem, for eksempel vakt - og beredskapstelefon, gjøres det intet eksplisitt unntak. Her pålegges skatteplikt på grunnlag av en presumsjon om privat bruk, når det er nødvendig å ha tilgang på kommunikasjonstjenesten ut fra et tjenstlig behov. Det mest rimelige ville være å unnta disse yrkesgruppene fra beskatning fullstendig, fordi den private fordelen er for vanskelig å verdsette i slike tilfeller.

Fordelen med bruk av presumsjonen er at beskatningen blir enkel å administrere, for både private og offentlige parter: partene slipper å måtte vurdere om konkrete forhold er oppfylt etc., for at beskatning skal skje.

¹⁹ Lignings-ABC(2008/09) s. 368.

²⁰ Lignings-ABC(2008/09) s. 368.

²¹ Lignings-ABC(2008/09) s. 368.

En ulempe ved skattemyndighetenes bruk av presumsjoner, er den urimelighet at skatteplikt pålegges ut fra en antagelse om at arbeidstageren bruker utstyret privat. Urimegheten forsterkes ved at den skattepliktige fordelen er fastsatt på forhånd.

Danske myndigheter krever trolig også at det oppstilles en faktisk og rettslig adgang til privat bruk: myndighetene fremhever at: ”Det forhold, at arbeidstageren *konkret* har mulighed for at bruke personalegodet privat, er nok til at udløse beskatningen(min uthevning)”²². Teoretisk adgang er derfor trolig heller ikke nok for danske arbeidstagere. Privat bruk av naturalytelsen på arbeidsplassen utløser derimot ikke beskatning. Dette er likt som i Norge, der sporadisk bruk i ordinær arbeidssituasjon ikke medfører skatteplikt²³.

I Danmark skal beskatningen av multimedier være den samme, uavhengig av om multimedieutstyret kun er stilt til rådighet for skattyter til bruk yrkesmessig²⁴. Avgjørende for at beskatning skal foretas, er også her en presumsjon om at adgang til privat bruk, medfører at utstyret er i privat bruk²⁵. Myndighetene viser til at det er vanskelig å bevise at godet i slike tilfeller ikke er i bruk privat, og dersom skattyter tar med seg multimediet hjem én eneste gang, utløses beskatning²⁶.

Når myndighetene pålegger skatteplikt basert på en presumsjon, pålegger de også skattyteren bevisbyrden ²⁷. Dersom skattyteren mener at myndighetene tar feil, at det ikke foreligger en skattepliktig fordel, eller at det foreligger, men ikke til den verdien

²² Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s. 17.

²³ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s. 17

²⁴ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.S. 34.

²⁵ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s. 17.

²⁶ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s. 17.

²⁷ Leidhammar(1995)s. 93

myndighetene har fastsatt, burde det være en rimelig mulighet for skattyter til å motbevise skattekontorets presumsjon. I hvilken utstrekning skattyter gis mulighet til å motbevise presumsjonen, har en side mot skattyters rettssikkerhet²⁸.

Den norske forskriften inneholder ikke noe om hvilke muligheter skattyter har til å motbevise presumsjonen. Skatteetaten hevder derimot at det kan bevises ikke-privat bruk etter en ”konkret vurdering”, og det må være ”tilstrekkelig sannsynliggjort”²⁹. En avtale mellom arbeidstager og arbeidsgiver om at privat bruk ikke skal forekomme, anses for å sannsynliggjøre dette³⁰. I Danmark har aktørene i arbeidslivet mulighet til å inngå en såkalt ”tro og love”-erklæring, der partene inngår en avtale om at verktøyet utelukkende anvendes ervervsmessig. Denne kan så legges til grunn overfor ligningsmyndighetene ved fastsettelse av den skattepliktige verdien.

Det må i tillegg foreligge en adgang for arbeidsgiver og skattemyndigheter til å føre kontroll med den private bruken, ved hjelp av spesifisert telefonregning eller at telefonen er sperret for bruk av andre telefonnumre enn de som er tilknyttet tjenesten. Gjems-Onstad (2008) viser til at slike gjennomgåelser er kostbare for arbeidsgiver, og det kan igjen bety liten mulighet til å få endret påslaget til faktisk bruk³¹.

Det samme vil i så fall gjelde for svenske arbeidstakere. For å oppnå skattefritak må fordelene ikke uten vanskelighet kunne skilles fra bruken i arbeidet. Også her krever skattemyndighetene en sannsynliggjøring av ikke-privat bruk, ved hjelp av en spesifisert telefonregning eller lignende.

²⁸ Leidhammar(1995)s. 94

²⁹ Skatteetaten. Pkt.1.7 i kapitlet ”Elektronisk kommunikasjon(telefon mv.)”

³⁰ Skatteetaten. Pkt.1.7 i kapitlet ”Elektronisk kommunikasjon(telefon mv.)”

³¹ Gjems-Onstad(2008).S.396

Det svenske skatteverket viser imidlertid til at det blir mer og mer vanlig å gi ansatte privat tilgang til arbeidsgivers telefon med fastavgifts - abonnement³². Og med et slikt abonnement vil det ikke være mulig å fastsette den private fordel, slik at den må anses som en "ufrånklig bifordel", som igjen betyr at den private bruken gjøres skattefri³³. Arbeidsgiver må derimot dokumentere den ansattes behov for arbeidsgiverbetalt telefon³⁴.

Sett fra norske og danske arbeidstagers side kan det virke vanskelig å godtgjøre overfor myndighetene at privat bruk ikke forekommer. I slike tilfeller er bevisbyrden plassert på skattyter, og det er tungtvint – og kostbart - å måtte fremvise en spesifisert telefonregning for å bevise at telefonen ikke er i privat bruk.

Svenske myndigheter mente det burde foreligge en generell regel for skattefrihet for slike varer eller tjenester som er betalt av arbeidsgiver, og som gis arbeidstaker av hensyn til utførelse av arbeid³⁵.

Myndighetene slår fast at dersom det mangler en slik regel, vil det kunne føre til uønskete virkninger i utviklingen i arbeidslivet, både sosialt og økonomisk³⁶. Svenske myndigheter poengterer derimot at hovedregelen skal være at utgifter til private formål fremdeles ikke skal være fradragsberettiget³⁷.

Vilkår for skattefrihet er oppfylt når varen eller tjenesten er av "väsentlig betydelse" for at skattyter skal kunne utføre sine arbeidsoppgaver, samt at:

- fordelene må være av begrenset verdi for den ansatte, og
- fordelene ikke uten vanskelighet kan skilles fra bruken i arbeidet.

³² Skatteverkets ställningstaganden. 2009-02-11.

³³ Skatteverkets ställningstaganden. 2009-02-11.

³⁴ I.c.

³⁵ Prop. 1994/95. Pkt.6

³⁶ Prop. 1994/95. Pkt.6.

³⁷ Prop. 1994/95. Pkt.6.

Det vises ikke til noen sjablonmessig verdsettelsesregel, ulikt de norske og danske regler. Det må innebære at ytelsen blir skattefri, dersom vilkårene i 8 § er oppfylt. Regelen gjelder kun i de tilfeller der arbeidsgiveren betaler direkte for arbeidsredskapet, og kommer ikke til anvendelse i de tilfeller arbeidsgiveren betaler utgiftsgodtgjørelse til sine ansatte eller i de tilfeller der arbeidsgiveren lar eiendomsretten til redskapet gå over til den ansatte³⁸.

Begrunnelsen er mest sannsynlig at en arbeidstaker neppe vil være særlig interessert i selv å betale for en datamaskin der bruken i all hovedsak er arbeidsrelatert. Når arbeidsgiver betaler utgiftsgodtgjørelse i slike tilfeller, kan det være et ”skalkeskjul” for at arbeidsgiver dekker kjøp av utstyr som egentlig er ment til privat bruk.

Dette er likt med Norge, som ikke lenger godtar overføring av eiendomsrett etter at bruttotrekkordningen opphørte høsten 2009, jfr. ovenfor. Også Danmark hadde tidligere en gunstig bruttotrekkordning som gjaldt arbeidsgiverbetalt datakommunikasjon via arbeidstakers PC til arbeidsgivers nettverk.

Spørsmålet må bli hvor mye som kreves for å oppfylle vilkårene? Varen eller tjenesten må være av vesentlig betydning for at skattyter skal kunne utføre sine arbeidsoppgaver, må ha begrenset verdi for den ansatte og fordelene må være vanskelig å skille ad fra den bruk som gjøres av varen eller tjenesten i utførelse av arbeidsoppgaver.

Dette er skjønsmessige vilkår. Det kreves at ytelsens betydning for utførelse av arbeidsoppgavene må være påtagelig, men ikke direkte nødvendig, jfr. forarbeidene³⁹. I Norge er det tilstrekkelig med ”tjenstlig behov” og ”tjenstlig bruk”, men full skattefrihet oppnås derimot ikke for EK-tjenester. Det norske vilkåret har til felles med det svenske vilkåret at det er det yrkesmessige behovet som skal veie tyngst.

³⁸ SKV M 2008:23. Pkt. 3.3

³⁹ Prop.1994/95:182. Pkt. 6.

I de svenske bestemmelsene trenger ikke arbeidstager å skatte av den private fordel, men det gjelder kun dersom fordelene er av begrenset verdi for den ansatte og den private fordelens vanskelig kan adskilles fra den yrkesmessige bruken. Som vist ovenfor kan både privat bruk av arbeidsgivers datamaskin og bredbånd benyttes skattefritt hos arbeidstager, grunnet denne bestemmelsen. Fordelen må være av begrenset verdi, slik at den ikke kan utgjøre større beløp, men det kan visstnok, ifølge SKV M 2008:23 pkt. 3.3, ikke sies noe om hvor grensen går. Det oppgis kun at en datamaskin kan være et arbeidsredskap av begrenset verdi, jfr. samme sted. Det legges til at flere ulike faktorer må inngå ved bedømmelsen, både fordelens faktiske verdi og om bruken av den innebærer en besparelse i den ansattes private kostnader⁴⁰.

Et ytterligere vilkår i den svenske bestemmelsen for skattefrihet er at fordelene ikke uten vanskelighet kan adskilles fra den øvrige, arbeidsoppgaverelaterte bruken, og at det er selve fordelene eller den verdien som fordelene utgjør privat for skattyter som sådan som ikke kan adskilles⁴¹. Som et eksempel vises det til en PC, der den økonomiske verdien av den private bruken kan være vanskelig å skille ad fra den arbeidsrelaterte bruken⁴².

Det vises til at dersom arbeidsgiver betaler for telefon til sine ansatte når det kreves av hensyn til utførelse av arbeidet, vil det være mulig å skille de private telefonsamtaler med samtaler som er skjedd i yrkessammenheng ved en spesifisert telefonregning⁴³. Disse private samtalene skal igjen beskattes etter hovedregelen. For bredbånd betalt av arbeidsgiver, kan det være vanskelig å skille ut den private bruken, men spørsmålet er om bredbåndet er av ”vesentlig betydning” for at skattyter kan drive arbeidet hjemmefra? Arbeidsgiverbetalt bredbånd er neppe av begrenset verdi for den ansatte, da utgifter til et slikt bredbånd kan beløpe seg på noen tusen i året.

⁴⁰ SKV M 2008:23. Pkt. 3.3

⁴¹ SKV M 2008:23. Pkt. 3.3

⁴² SKV M 2008:23. Pkt. 3.3

⁴³ Prop. 1994/95. Pkt.10.1.

Den svenske regjeringen kunne den gangen slutte seg til lovendringen, men krevde at den skattefrie fordelen måtte være en ufravikelig ”bifordel”, som for eksempel for en avis og en datamaskin, da det ikke fantes noen gode grunner for å unnta fra skatteplikt fordeler som enkelt kan skilles ut og verdsettes ⁴⁴. Men i følge SKV 2008: 23 pkt. 3.3 kan en datamaskin sies å være av begrenset verdi for en ansatte, slik at det er trolig at et bredbånd allikevel kan oppfylle vilkårene. Men noen absolutt beløpsgrense kan ikke fastsettes, jfr. samme sted.

De svenske bestemmelsene tar hensyn til ulikheten som eksisterer i utøvelse av ulike typer arbeid, og bestemmelsene er mer tilpasningsdyktige som sådan. De er mer krevende å administrere for ligningsetaten, fordi det kreves en vurdering av hvert enkelt tilfelle.

De svenske reglene oppfattes trolig som mer rettferdige av skattyter, enn de norske og danske reglene som pålegger skatteplikt jevnt over, også i de situasjoner der skattyter ikke gjør annet enn å utføre sine plikter i arbeidsforholdet.

I Norge kan verdien av fordelen skal også settes ned dersom den bare er i privat bruk noen få måneder i året, jfr. FSFIN § 5-12-22. Sporadisk bruksadgang er heller ikke skattepliktig. Dersom arbeidstageren dekker noe av utgiften til EK-tjenesten selv, skal den skattepliktige fordelen reduseres tilsvarende, jfr. § 5-12-21, 2.ledd. Det fremkommer ikke om skattyter har adgang til å dekke slike utgifter ved trekk i sin bruttolønn.

De nye danske reglene kommer derimot ikke til anvendelse dersom arbeidsgiveren dekker regningen til skattyter, eller dekker arbeidstakers utgifter som har oppstått grunnet ervedsmessig bruk. Slik utgiftsgodtgjørelse og dekning etter regning er full ut skattepliktig som inntekt, med utgangspunkt i hovedregelen i ligningslovens § 16, stk. 1 og 2⁴⁵. Begrunnelsen kan være at slike utgiftsgodtgjørelser og kontante ytelser er vanskelig å

⁴⁴ Prop. 1994/95:182. Pkt.6.

⁴⁵ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s.17

kontrollere for ligningsetaten, og at de derfor uten unntak anses for å være skattepliktig inntekt, for å forhindre slik praksis i arbeidslivet og for å lette byrden på den skatteadministrative etaten.

Endringene i regelverket medfører at de danske myndigheter ikke har noe behov for en årlig rapport om naturalytelser.

4.3 Verdsettelse

Ulikhet i beskatning av elektronisk kommunikasjon i Norge, Sverige og Danmark består av hvordan verdien fastsettes. I Norge og Danmark anvendes bl.a. sjablonregler, mens arbeidstager i Sverige skattes for faktisk bruk.

Den norske skatteloven viser i § 5-12 (5) til at ”Fordel ved privat bruk av elektronisk kommunikasjon dekket av arbeidsgiver beregnes etter satser som fastsettes av departementet.”.

Finansdepartementet har i FSFIN § 5-12 C fastsatt sjablonregler om verdsettelse av fordel ved elektronisk kommunikasjon. Fordelen fastsettes som én EK-tjeneste, verdsatt til NOK 4000(2009-nivå), eller til flere EK- tjenester som verdsettes til NOK 6000(2009-nivå)⁴⁶. Arbeidsgiveren kan dekke opp til NOK 1000 skattefritt for mottager⁴⁷.

Når den nye, danske loven trer i kraft, fra 1.1.2010, vil arbeidstakere inntektsbeskattes for DKK 3000 ved tildeling av arbeidsgiverbetalte multimedieordninger som er stillet til rådighet for privat bruk.

⁴⁶ Lignings-ABC(2008/09) s. 369

⁴⁷ I.c.

Opprinnelig var forslaget at de danske skattyterne skulle inntektsbeskattes for DKK 5000, men beløpet ble siden justert ned av den danske Regjeringen og Dansk Folkeparti⁴⁸.

Påslaget på DKK 3000 skal være uendret, uansett om den ansatte mottar én eller flere multimedieordninger, og uansett om den ansatte mottar naturalytelser fra én eller flere arbeidsgivere. Arbeidstageren har ikke anledning til å motregne i beløpet, noe som må bety at det ikke er anledning for arbeidstager selv å dekke utgiftene ved privat bruk, og dersom det er flere i samme husstand som mottar slike naturalytelser, så skal hver og én inntektsbeskattes⁴⁹.

For svenske arbeidstagere er, som vist ovenfor, som privat bruk datamaskin som gis av hensyn til utførelse av arbeid, og av begrenset verdi, vanskelig å skille ad fra bruken i arbeidet, og derfor ikke skattepliktige, med hjemmel i Inkomstskattelag 11.kap., 8 §. Private telefonsamtaler kan derimot lett skilles fra den yrkesrelaterte bruken, og slike samtaler skal derfor være skattepliktige til markedsverdi.

⁴⁸ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009. S.8.

⁴⁹ Forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. 2009.s. 16

5 Firmabil

Mange arbeidstakere har privat tilgang på firmabil for å utføre arbeidsoppgaver. Ofte kan det være både økonomisk lønnsomt og miljøvennlig å kjøre bilen hjem igjen til arbeidstagers privathjem etter endt arbeidsdag. Utførelse av arbeidsoppgaver krever i noen tilfeller at arbeidsgivers bil står tilgjengelig hos arbeidstaker hele døgnet.

I slike tilfeller som ovenfor kan den private tilgangen utelukkende begrunnes av hensyn til yrket; hvordan blir beskatningen for disse skattyterne? Hvilke muligheter gis skattyter til å kunne godtgjøre overfor myndighetene at en bil som det er adgang til å bruke privat, ikke brukes privat?

5.1 Hjemmel for beskatning av firmabil

5.1.1 Norge

Utgangspunktet for beskatning av firmabil er skattelovens § 5-13, som fastsetter at det er den private bruk av arbeidsgivers bil som er skattepliktig. Finansdepartementet er i annet ledd gitt hjemmel til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen.

Skattelovens § 5-13 fastsetter hvordan utregning av den private fordelingen skal skje.

5.1.2 Sverige

I Sverige utgjør en skattyters private bruk av firmabil en skattepliktig fordel, jfr. hovedregelen i Inkomstskattelagen (1999:1229), 11.kap., 1 §. Skatteplikten oppstår når skattyter gjør bruk av firmabilen privat i mer enn en liten utstrekning(”ringa omfattning”), jfr. Inkomstskattelagens 61.kap., 11 §, og selv om kjøringen kun omfatter kjøring mellom arbeidsplass og hjemmet⁵⁰.

Ifølge 61.kap., 11 §, stk.2, menes med ”ringa omfattning” et fåtalls tilfeller per år og maks 100 mil, og begge tilfeller må være oppfylt for å oppnå skattefrihet⁵¹. Begge vilkårene må være oppfylt. Så privat bruk av firmabil er skattefri, så lenge den oppfyller disse vilkårene om en mer begrenset bruk. Dersom skattyter bruker bilen mer enn det som fremkommer av disse vilkårene, anses firmabilen for å være i bruk privat, og skatteplikt utløses.

5.1.3 Danmark

I Danmark omhandles beskatningen av firmabil i Ligningslovens § 16, stk.4.

Er firmabilen stilt til rådighet for den ansattes private bruk, er denne fordelen skattepliktig som inntekt, jfr. Ligningslovens § 16, stk. 4, 1.pkt. Ved verdifastsettelsen av firmabilen benyttes en sjablonregel.

⁵⁰ SKV 2008:18. Pkt. 2.2

⁵¹ SKV 2008:18. Pkt. 2.2

5.2 Skatteplikt når ervervsmessig forhold begrunner privat tilgang

5.2.1 Presumsjon som grunnlag for å pålegge skatteplikt

I Norge skal standardregelen om fri bil kun benyttes så lenge det er klart at skattyter faktisk har brukt bilen privat⁵². Selve disposisjonsretten utløser ikke skatteplikt.

Heller ikke i Sverige utløser selve disposisjonsretten skatteplikt. Den svenske Regjeringsrätten uttaler i RÅ 2001 ref.22 at dette derimot ikke hindrer den fra å ha betydning ved vurderingen av om skatteplikt foreligger⁵³. Det er skattyter selv som har lettest for å sikre bevis for at privat kjøring ikke har forekommet. Et prinsipp som tilsier at det er det offentlige som har bevisbyrden for om skatteplikt foreligger, kan derfor ikke opprettholdes fullt ut i slike situasjoner. Regjeringsrätten viser til at beskatningsreglene må fungere hensiktsmessig, og for å tilfredsstille krav til likhet og rettferdighet er det nødvendig å modifisere prinsippet. Det er for tungvint og vanskelig for myndighetene å bevise i hvert enkelt tilfelle at det foreligger faktisk privat bruk. Regjeringsrätten godkjente derfor presumsjonen innenfor dette området, men fastslo at det var myndighetenes oppgave å bevise at skattyter hadde disposisjonsrett til bilen. Så lenge det ble konstatert at det forelå disposisjonsrett, blir bevisbyrden flyttet fra det offentlige til den private part.

Så selv om myndighetene ikke kan bygge at disposisjonsrett kan utløse skatteplikt, kan de legge avgjørende vekt på noen faktiske forhold som tyder på at bilen er i privat bruk, for å avgjøre om skattepliktig fordel er tilstede eller ikke. I Norge er et slikt spørsmål et bevisspørsmål der ligningsmyndighetene kan legge til grunn hva de finner er mest sannsynlig, jfr. Lov om ligningsforvaltning av 13.6.1980 nr.24 § 8-1⁵⁴. Ved denne

⁵² Norge: Skatteetaten. Pkt.5.1 i kapitlet om ”Bil – privat bruk”.

⁵³ Inkomstskatt – del 1.(2009) S.135

⁵⁴ Skatteetaten. Pkt.5.4 i kapitlet om ”Bil – privat bruk”.

vurderingen legger de vekt på objektive forhold hos skattyter som kan tyde på at firmabilen er i privat bruk, bl.a. disposisjonsrett og så blir det opp til skattyter å bevise at bilen ikke er i privat bruk.

I Danmark er det avgjørende for beskatning at arbeidstageren har råderett over bilen, slik at den kan benyttes til privat kjørsel, jfr. Ligningslovens § 16, stk. 4; også her benytter skattemyndighetene en presumsjon om privat bruk som grunnlag for at beskatning skal foretas. Den subjektive bevisbyrden påligger derfor skattyter til å bevise at privat bruk ikke har forekommet. Skattyter gis imidlertid mulighet til å bevise overfor skattemyndighetene at privat bruk ikke forekommer, bl.a. ved å inngå skriftlig avtale med arbeidsgiver og at andre, objektive forhold ved skattyter tyder på at bilen ikke brukes privat(jfr. nedenfor pkt. 5.3.2 og 5.3.3).

5.2.2 Bilens inventar og utseende m.m.

Beskatning etter den norske standardregelen gjelder i utgangspunktet alle biler, jfr. FSFIN § 5-13-1, 1.ledd. For å unngå beskatning etter standardregelen i skattelovens § 5-13, fordi kjøretøyet ikke er egnet til privat bruk og heller ikke brukes privat, må tilfellet falle inn under en av kategoriene i FSFIN § 5-13-1, 2.ledd, bokstav a-d.

Det er ordlyden i bokstav b som er skjønnspreget og kan reise tvilsomme spørsmål, og som derfor behandles videre:

For at beskatning skal kunne skje på grunnlag av faktisk bruk fordi vilkårene i FSFIN 5-13-1, 2.ledd, bokstav b er oppfylt, må skattyter godtgjøre overfor ligningsmyndighetene:

- at bilen ikke brukes privat bruk utover arbeidsreise,
- at forhold ved bilen – utforming og innredning - tilsier at den ikke er egnet, og heller ikke ment for, privat bruk.

En lignende bestemmelse er aktuell for svenske skattytere som har firmabil, jfr.

Inkomstskattelagens 61.kap, 18 §. Bestemmelsen slår fast at skattepliktig fordel ved bruk av firmabil, kan justeres opp eller ned, dersom det foreligger ”særlige grunner”(”synnerliga skäl”). I 19 § fremkommer det hva som skal godtas som ”særlige grunner” til at den skattepliktige verdien skal settes ned:

- Bilen anvendes som arbeidsredskap,
- Bilen anvendes i taxinæring, at den har kjørt ca. 6000 mil i virksomheten i løpet av kalenderåret og at disposisjon for privat bruk er begrenset i mer enn liten utstrekning, eller ved
- Lignende omstendigheter.

”Særlige grunner” foreligger dersom bilen anvendes som et arbeidsredskap, jfr. ovenfor. En slik bil er i det vesentlige innredet eller tilpasset annet enn transport av personer, for eksempel installasjons - eller distribusjonsbiler av ulikt slag, og som begrenser den private bruken av bilen⁵⁵.

I de norske og svenske bestemmelsene er det objektive momenter som bilens utforming og utrustning som er avgjørende for om skattyter kan godtgjøre overfor ligningsmyndighetene at bilen ikke er i bruk privat. De norske reglene har som utgangspunkt bilens utforming og inventar, mens de svenske reglene har som utgangspunkt at det skal foreligge ”særlige grunner” til å unnta en firmabil fra beskatning, der det som særlige grunner legges vekt på bruk av bilen som arbeidsredskap, men også bilens innredning og utseende. I Sverige er det arbeidsgiveren som må søke på vegne av arbeidstakeren at den skattepliktige fordel skal settes ned grunnet at slike kriterier må anses for å foreligge⁵⁶.

⁵⁵ SKV M 2008:18. Pkt. 4.2.1

⁵⁶<http://www.skatteverket.se/etjanster/bilformansberakning/bilformansberakning09/info2009.4.69ef368911e1304a62580007412.html>

Slike bestemmelser finnes også i Danmark: dersom det skjer privat bruk av arbeidsgiverens bil, uten at bilen etter sin art, utseende, innretning eller faktiske bruksmuligheter er et reelt alternativ til en privat bil, skal beskatning skje etter faktisk bruk, jfr. den danske Ligningslovens § 16, stk.3⁵⁷. Da skal fastsettelse av fordelingen skje på grunnlag av spart privatforbruk, det vil si faktisk bruk. Det nevnes for eksempel lastebil eller annet spesialbygd kjøretøy⁵⁸.

Det er med andre ord bare kjøretøyer som er anvendelige til privat bruk, som omfattes av Ligningslovens § 16⁵⁹. Vurderingen er konkret, og avhengig av bilens utforming og inventar. For arbeidstagere hvis primære arbeidsoppgave er transportfunksjon, og som både starter og slutter arbeidsdagen hjemme i arbeidsgivers kjøretøy, anses ikke det som om kjøretøyet er stillet til privat bruk. I den danske Ligningslovens § 16, stk.4, 9.pkt. gis skattyter en anledning til å slippe å bli beskattet etter standardregelen for fri bil, dersom bruken av bilen privat er meget begrenset, og ellers utelukkende ervervsmessig som ledd i kundeoppsøkende arbeid fra hjemmet. Her er altså slike forhold uttrykkelig unntatt skatteplikt. Men det foreligger restriksjoner på den ervervsmessige bruken: for å oppfylle vilkårene må skattyter bruke bilen mellom hjem og arbeidssted(privat bruk) høyst 1 dag i uka eller inntil 60 ganger i løpet av de forutgående 12 månedene. Her er altså kjøring mellom hjem og arbeidsplass skattefri, så lenge adgangen til privat bruk er begrunnet med ervervsmessige hensyn. Den danske regelen virker rimelig for de arbeidstagere det gjelder. En lignende regel burde komme med i norske skatteregler om beskatning av fri bil.

5.2.3 Skriftlig dokumentasjon

Det er altså den private bruken som utløser beskatning. Dette er felles for alle landene. I Danmark kan den ansatte gi skriftlig avkall på at bilen brukes privat, og arbeidsgiveren kan

⁵⁷ Skatteretten 1(2009).s.318

⁵⁸ Skatteretten 1(2009).s.318

⁵⁹ SKAT.(2009) Pkt. A.B.1.9.2

gi den ansatte pålegg om ikke å benytte bilen privat. Danske myndigheter legger som utgangspunkt slike avtaler til grunn ved ligningsoppgjøret, med den virkning at beskatning ikke utløses⁶⁰. Er det allikevel forhold som tyder på at bilen brukes privat, for eksempel at bilen står parkert i skattyters oppkjørsel, må skattyteren være forberedt på å bevise overfor ligningsmyndighetene at bilen allikevel ikke anvendes til private formål⁶¹. Den subjektive bevisbyrde er igjen på skattyter. Ligningsmyndighetenes vurdering i slike tilfeller blir svært konkret, og de tar i betraktning objektive forhold hos skattyter (bl.a. hvor bilen står parkert utenom arbeidstid, om skattyter har egen privatbil tilgjengelig, størrelsen på familien) som kan tilsi om denne bruker firmabilen privat eller ikke⁶². Momentene er like de som norske myndigheter vurderer, for å avgjøre om skatteplikt skal pålegges eller ikke. En korrekt utfylt kjørebook vil igjen kunne løfte bevisbyrden av skattyter⁶³.

I Norge vil en riktig utfylt kjørebook kunne ha stor betydning for vurderingen av om bilen er i privat bruk eller ikke⁶⁴. Registreringene i en slik bok vil kunne sammenlignes med kilometerstand i bilen. Vurderingen av om bilen ikke brukes privat utover arbeidsreise, er et bevismoment som ligningsmyndighetene har adgang til å vurdere når ligningen skal foretas, jfr. den norske Ligningslovens § 8-1⁶⁵. Derimot vil ikke norske myndigheter legge særlig vekt på en avtale om bruken av bilen mellom arbeidstaker og arbeidsgiver⁶⁶.

5.3 Sammenligning av reglene om verdsettelse

⁶⁰ Skatteretten 1(2009)s.320

⁶¹ Skatteretten 1(2009)s. 320

⁶² SKAT. (2009) Pkt.A.B. 1.9.2

⁶³ SKAT. (2009) Pkt. A.B.1.9.2

⁶⁴ Skatteetaten. Pkt. 5.4 i kapitlet om "Bil – privat bruk".

⁶⁵ Skatteetaten. Pkt.5.4 i kapitlet om "Bil – privat bruk."

⁶⁶ Skatteetaten. Pkt.5.4 i kapitlet om "Bil – privat bruk."

Alle landene har sjablonregler som myndighetene tar utgangspunkt i når de beregner den skattepliktige fordel av firmabil. Felles for Danmark og Norge er at sjablonreglene omfatter all privat bruk. I Sverige skattlegges arbeidstaker for fordel av arbeidsgiverbetalt drivstoff utenom.

Utgledning etter den norske bestemmelsen:

Den skattepliktige fordel utgjør 30 prosent av bilens listepris som ny, inntil et beløp fastsatt av departementet i forskrift, og 20 prosent av overskytende listepris. Fordelen som blir utregnet, skal omfatte all privat kjøring som foretas⁶⁷, og beskatningsregelen gjelder i utgangspunktet alle biltyper, uavhengig av om bilypen er egnet til privat bruk eller ikke⁶⁸. Som privat kjøring regnes kjøring som foregår mellom hjem og fast arbeidssted, og besøksreiser til hjemmet. Beskatningen skal foregå etter standardregelen, selv om bilen ikke ellers benyttes privat. Standardregelen i skattelovens § 5-13 skal bare benyttes dersom skattyter faktisk har benyttet bilen til privat kjøring⁶⁹.

Ofte blir det slik at skattemyndighetene fastsetter skattepliktig fordel etter § 5-13, fordi visse forhold taler for at bilen er i bruk privat, og så blir det opp til skattyter å klage på ligningen hvis det ikke medfører riktighet.

Bilens listepris som ny ca. NOK 130 000

I de norske reglene avhenger det av mengden av yrkeskjøring hvilken prosent av bilens listepris som ny som skal anvendes. De svenske reglene er basert på en gjennomsnittlig kjørelengde på 1 600 mil(16 000 km), og denne avstanden legges til grunn i det norske regneeksemplet⁷⁰.

⁶⁷ Skatteetaten. Pkt.2.1 i kapitlet om ”Bil”.

⁶⁸ Skatteetaten. Pkt. 3.1 i kapitlet om ”Bil”.

⁶⁹ Skatteetaten. Pkt.5.1 i kapitlet om ”Bil – privat bruk”.

⁷⁰ Inkomstskatt – del 1(2009). S. 133

Påslaget på inntekten blir da 30 % av NOK 130 000 = 39 000

Utgning etter den svenske bestemmelsen:

Utgning av den skattepliktige fordel av fri bil skjer etter sjablonbestemmelser i Inkomstskattelagens 61.kap, 5 – 11 §§.

Verdien av arbeidsgiverbetalt bil, såkalt ”bilförmån”, skal for ett kalenderår beregnes til summen av 3 elementer: - 0,317 ”prisbasbelopp”, et ”renterelatert belopp” og et ”prisrelatert belopp”, jfr. 61. Kap., 5 §, 1.stk.⁷¹.

”Prisbasbelopp” er et regulerbart beløp som følger lønns – og prisutviklingen i det svenske samfunnet, og som fastsettes årlig av den svenske regjeringen⁷². Det renterelaterte beløpet er koblet til kapitalkostnaden, og det prisrelaterte beløpet til bilens innkjøpspris⁷³. Den fastsatte fordel er eksklusiv drivstoff, da verdien av denne fordel regnes ut etter 10 §.

Årsaken til at fordel fastsettes eksklusiv verdien av drivstoff, er at svenske myndigheter ønsker at skattyter selv skal stå for innkjøpet av bensin osv., og at dette kan være et incitament for å få skattyter til å kjøre mindre privat⁷⁴. Fordelen av arbeidsgiverbetalt drivstoff skal beregnes til 120 % av markedsverdi⁷⁵, slik at det ikke vil lønne seg å motta fordel i form av drivstoff fra arbeidsgiver.

En arbeidstager disponerer en firmabil, der verdien som ny er SEK 160 000.

Prisbasbeløpet er 41000(2008) og statslånerenta er 5 % ⁷⁶.

⁷¹ Skatteverket. 2009.

⁷² ”Belopp och procent - inkomstår 2008/taxeringsår 2009. ” www.skatteverket.se

⁷³ Inkomstskatt – del 1(2009). S. 133.

⁷⁴ SKV M 2008:18. Pkt.1.

⁷⁵ SKV M 2008:18. Pkt.1.

⁷⁶ Eksemplet er hentet fra bok ”Inkomstskatt – del 1(2009). S. 132.

$0,317 \times 41\,000 =$	12 997 basbeloppsdelen
$0,75 \times 5 \% \times 160\,000 =$	6 000 renterelatert beløp
$9 \% \times 160\,000 =$	14 400 prisrelatert beløp

Summen av denne utregningen medfører at arbeidstageren skal ha SEK 33 397 som påslag i sin inntekt, som tilsvarer NOK 27 132.

Utgangspunkt etter den danske bestemmelsen:

Den skattepliktige verdien av firmabilen settes til 25 % av firmabilens verdi som ikke overstiger DKK 300 000, og 20 % av den overskytende verdi, jfr. Ligningslovens § 16, stk. 4, 1.pkt. Bilens skattepliktige verdi beregnes av minst DKK 160 000, jfr. 2.pkt. Dersom skattyter kun benytter bilen deler av året, skal verdien nedsettes til det antall hele måneder som bilen er i bruk, jfr. § 16, stk. 4, 5.pkt.

Det fremkommer i 7.pkt. at dersom en bil som er stilt til rådighet for skattyter utelukkende for ervervsmessig kjøring, benyttes privat, skal beskatningen forgå etter reglene i 1.-5.pkt.: det foreligger ingen annen beskatningsregel uansett hvor lite privat bruk skattyter foretar. Dette er utelukkende begrunnet i administrative hensyn. Men skattyter kan slippe beskatning etter denne standardregelen så lenge han eller hun har betalt en dagsavgift for den private bruken, jfr. samme sted.

Den skattepliktige verdi av en bil som stilles til privat rådighet for skattyter, fastsettes til 25 % av bilens verdi som ikke overstiger DKK 300 000, men minst til DKK 160 000.

Bilens verdi omregnet i DKK	160 000
-----------------------------	---------

Påslaget på inntekten blir da 40 000. Dette tilsvarer NOK 45088.

Det er Sveriges formel for utregning av skattepliktig fordel som kommer gunstigst ut for skattyter, omregnet i norske beløp. En forklaring kan være at beregningen foretas uten fordel av drivstoff.

Grunnet prisbasbeloppet og tilknytning til kapitalkostnaden, fremstår den svenske formelen som tilpasningsdyktig i forhold til endringer i den økonomiske utviklingen i et samfunn. Sveriges bestemmelse kan være et forbilde for en lignende norsk bestemmelse, da denne inneholder faktorer som tar i betraktning lønns - og prisutviklingen i et samfunn.

6 Fri bolig

6.1 Definisjon

I Norge menes med fri bolig, bolig der arbeidsgiver betaler utgifter til husleie og drift av boligen. Fordel ved å bo i ett rom, eller dele flere rom med andre, skal etter norsk rett behandles som fordel av losji; fordel ved å ha mer enn ett rom alene, skal etter norsk rett behandles etter reglene for fri bolig⁷⁷. Fordel ved bruk av forsvarrets tjenestebolig er derimot ikke skattepliktig inntekt, jfr. skattelovens § 5-15(1) bokstav l. Fordel ved fri bolig er heller ikke skattepliktig inntekt, dersom skattyter kunne fått fradrag for kostnadene om han hadde dekket disse selv⁷⁸.

Fradragsrett foreligger for skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet(aktuelt for pendlere)⁷⁹. Fradragsrett vil også gjelde for stortingsrepresentanter, dersom de også disponerer privat bolig på hjemstedet⁸⁰.

Verdsettelsen omfatter verdien av garasje, helt eller delvis fritt lys, varme og andre tilleggssytelser til boligen som arbeidsgiver dekker, jfr. Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven(skattebetalingsforskriften) 21.desember 2007 nr. 1766, § 5-8-22(1).

⁷⁷ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt. 1.1

⁷⁸ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt.1.2

⁷⁹ Skatteetaten. Kapitlet om ” Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet”. Pkt. 3.1

⁸⁰ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt.1.2

De svenske bestemmelsene regner ut den skattepliktige verdien av fri bolig, eksklusive eventuelle møbler, men inklusiv varme(men eksklusiv elektrisitet)⁸¹. Sjablonene anvendes for fordel av fri bolig som består i hotellrom⁸², så slik sett skiller de svenske reglene seg fra de norske. De svenske bestemmelsene om fri bolig i arbeidsforhold skal ikke brukes til å beregne fordel av feriehus eller bolig i utlandet, ulikt de danske reglene, se nedenfor⁸³.

De danske reglene om fri bolig i arbeidsforhold anvendes på *helårsboliger*, både de som har beliggenhet i Danmark og i utlandet⁸⁴. Verdsettelsen omfatter kun fri bolig, og andre ytelser som arbeidsgiveren dekker, skal beskattes særskilt.

6.2 Hjemmel og regler om verdsettelse

I Norge er fordel ved helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold skattepliktig som inntekt etter hovedregelen om skatteplikt for naturalytelser, jfr. skatteloven. § 5-12, jfr. § 5-1(1).

I den svenske Inkomstskattelag finnes det ingen egne bestemmelser om verdsettelse av fri bolig i arbeidsforhold. Hovedregelen i Inkomstskattelagen 11.kap, 1 § skal derfor i utgangspunktet gjelde, og verdien skal settes til markedsverdi, jfr. 61.kap., 2 §⁸⁵.

Fri bolig i arbeidsforhold er i Danmark skattepliktig inntekt etter hovedregelen i Ligningslovens § 16, stk.1.

⁸¹ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.1

⁸² SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.1

⁸³ SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.1

⁸⁴SKAT(2009) Pkt. A.B.1.9.5

⁸⁵ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5

Utgangspunktet i alle de tre landene er at den skattepliktige fordelen som fri bolig utgjør, skal fastsettes til markedsverdi. Fremgangsmåten for å anslå markedsverdien, er derimot ulik.

Verdsettelsen av fri bolig i arbeidsforhold skal i Norge settes til antatt brutto leieverdi av boligen, jfr. skattebetalingsforskriften § 5-8-22(1). Verdsettelsen av boligen fastsettes i utgangspunktet etter leieverdien av tilsvarende boliger på det samme sted(markedsleie)⁸⁶.

I Sverige skjer fastsettelse av den skattepliktige verdien fra *arbeidsgivers* side på grunnlag av sjabloner. Sjablonene er delt inn i de ulike områder i Sverige, som anses å være like når det gjelder bokostnader⁸⁷. Dersom boligen ligger utenfor tettsted til nærmeste omgivelse i henhold til tabell, skal verdien settes ned til 90 % av den laveste gjennomsnittsverdien ⁸⁸.

Den skattepliktige verdien av fri bolig skal fra *arbeidstakers* side fastsettes til markedsverdi, og det medfører at skattyteren ofte må fravike verdsettelsen i selvangivelsen for å kunne oppgi en korrekt ligning⁸⁹. Ved beregning av markedsverdien, verdsettes fordelen av å bo i en flermannsbolig lik husleienivået for lignende boliger med samme beliggenhet(markedsleie)⁹⁰. Ofte savnes det et tilsvarende utleiemarked for småhus/villaer; derfor fastsetter svenske skattemyndigheter bruksverdien med utgangspunkt i den husleie som foreligger på lignende boliger i såkalte ”allmännyttiga bostadsföretag” eller på lignende steder med hensyn til omstendigheter som størrelse, beliggenhet, standard m.m.⁹¹

Et ”allmännyttig bostadsföretag” kan karakteriseres som et foretak som driver utleie av boliger uten å ha inntekts ervervelse som formål, jfr. SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.2.1

⁸⁶ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.” Pkt. 2.1

⁸⁷ SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.1

⁸⁸ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.1

⁸⁹ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5

⁹⁰ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.2.1

⁹¹ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.2.1

For Danmark skal verdien fastsettes i henhold til markedsverd. De danske skattemyndighetene har fastslått at fordelene for den enkelte ansatte fastsettes i henhold til sjablon⁹². Det er oppgitt to skjemaer, som kan anvendes avhengig av om boligarealet er oppmålt i brutto - eller nettoareal, og det er valgfritt for skattyter hvilket skjema hun vil anvende⁹³.

6.3 Justering av verdsettelsen der tildeling har tilknytning til utførelse av arbeid

6.3.1 Boplikt

Mest aktuell er situasjonen med boplikt.

Den norske skatteetaten omtaler boplikt som et ”reelt behov” for at arbeidstager er nødt til å bo i en bolig grunnet sitt arbeidsforhold. Foreligger ”reelt behov”, må den skattepliktige verdien av den fordel som fri bolig utgjør, settes ned for å utgjøre verdien av en bolig som ville vært av passende størrelse for den ansatte og hans familie, dersom de måtte anskaffe boligen selv⁹⁴. Ifølge Utv.1990/306 pkt.8.3 vil dette gjelde bl.a. store og uhensiktsmessige embetsboliger mv.⁹⁵, og er særlig aktuelt for prester.

Boplikt følger prester ofte hele deres yrkeskarriere⁹⁶. Praksisen er meget streng og det er sjelden aktuelt å gjøre unntak⁹⁷. Ved verdsettelsen vil den regulativbestemte husleien kunne fastsette verdien, jfr. samme sted; en individuell verdsettelse bør allikevel foretas for nyere presteboliger.

⁹² Skatteretten 1(2009)Pkt. 6.1.4.4

⁹³ SKAT(2009) Pkt. A.B.1.9.5

⁹⁴ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig”. Pkt. 3.6

⁹⁵ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig”. Pkt. 2.6

⁹⁶ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig”. Pkt.2.7

⁹⁷ I.c.

Skattemyndighetene i Sverige tillater justering av den skattepliktige verdien som fri bolig utgjør, dersom størrelsen på boligen er større enn det skattyter og hans familie trenger, og boligen er tildelt skattyter på grunnlag av representasjon eller arbeidsgiverforhold, det vil si at tildeling av fri bolig ”(...)beror på tjansten”⁹⁸.

I Lignings-ABC er en skriftlig avtale om boplikt et bevis for at det foreligger et ”reelt behov”⁹⁹. Men forholdet må vurderes ut fra den totale situasjon, der man også tar hensyn til de grunner som foreligger for at arbeidsgiver pålegger boplikt. Det vises til at boplikt sjelden vil være aktuelt for en som er ansatt i ledende stilling i vedkommende firma, eller der arbeidsgiver er utleier av den aktuelle boligen¹⁰⁰. Det anses heller ikke som tilstrekkelig ”reelt behov” at arbeidsgiveren ikke gir lønnsøkning dersom skattyter flytter fra boligen¹⁰¹.

Derimot foreligger ”reelt behov”, når arbeidstager grunnet sikkerhetsmessige og tjenstlige behov må bo i arbeidsgiverfinansiert bolig. Dette er tilfellet for statsministeren som siden 2008 har hatt egen statsministerbolig¹⁰². Den fordel som statsministeren har ved å bebo egen statsministerbolig¹⁰³, anses ikke som skattepliktig fordel, jfr. skattelovens § 5-15, (1), bokstav n; men det stilles visse vilkår for skattefrihet.

Skattefritaket er bl.a. avhengig av at statsministeren i tillegg disponerer egen privat bolig; det å flytte inn i en tjenestebolig skal ikke medføre besparelse for private utgifter¹⁰⁴.

⁹⁸ SKV 2008: 23. Pkt. 4.5.1.1

⁹⁹ Skatteetaten . Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.” Pkt. 3.6

¹⁰⁰ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt. 2.6

¹⁰¹ I.c.

¹⁰² Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt. 18.1

¹⁰³ Statsministerens representasjonsbolig sto ferdigstilt i 2008.

¹⁰⁴ Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt. 18.3

Skattefrihet kan ikke oppnås dersom statsministeren leier ut sin private bolig, i et slikt omfang at det utløser skatteplikt etter skatteloven¹⁰⁵.

Spørsmålet er om disse vilkårene kan anvendes analogisk på lignende tilfeller? Familie-, kultur- og administrasjonskomiteen mente at Finansdepartementet måtte vurdere "(...) særlige tilpasninger i skattereglene for statsministerboligens vedkommende."¹⁰⁶ Det var forutsatt at statsministeren ikke skulle skatte for fordelingen av den private bruken, og dermed var det nødvendig å gjøre noen tilpasninger i beskatningsreglene: utgangspunktet ville vært beskatning til markedsverdi, med verdsettelse etter den gjengse husleie i det området der boligen ligger. Departementet la vekt på de sikkerhetsmessige og tjenstlige hensyn som begrunnet en egen statsministerbolig¹⁰⁷; det private boligbehovet var av underordnet betydning, sammenlignet med andre typiske tjensteboligtilfeller¹⁰⁸. Lignende tilfeller i forhold til et behov for sikkerhet som statsministeren har, dukker sjelden opp. Men så lenge skattyter disponerer privat bolig i tillegg, er det klart at det ikke foreligger noen privat fordel som kan skattelegges, så lenge et "reelt behov" anses å foreligge.

I SKV M 2008:23 pkt. 4.5.3 gis det eksempler på yrker der boplikt medfølger: biskoper, fylkesmenn, residerende kapellan og sogneprest; her anses "tjenstlig behov" for å være tilstede. For å være en tjenstebolig som anses å ha boplikt, må den som er ansatt virkelig ha en plikt til å bo i boligen; svenske myndigheter anser ikke valgfrihet som boplikt¹⁰⁹. Dette gjelder også for Norge, jfr. at det må foreligge "reelt behov".

I de tilfellene der skattyter påberoper seg representasjon som bevis på at boplikt foreligger, krever de svenske myndighetene at boligen må være tilpasset mer omfattende

¹⁰⁵ I.c.

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt. 18.1

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt. 18.3

¹⁰⁸ I.c.

¹⁰⁹ SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.3

representasjon, og at representasjon må faktisk utøves på en annen måte enn intern representasjon, for at den skattepliktige verdien av boligen skal settes ned¹¹⁰. I SKV A 2007:37 oppstilles følgende for at skattyter skal få satt ned den skattepliktige verdien av huset: det må finnes behov for å kunne utøve representasjon i boligen, ekstern representasjon må utøves i mer enn ubetydelig omfang og skattyter må ellers savne tilgang til egnete representasjonslokaler¹¹¹.

For at justering skal skje, må markedsleien for en normal bolig for skattyter og hennes familie, avvike med mer enn 10 % fra den sjablonmessig utregnede verdien i forhold til verdien av den frie boligen¹¹². Det skal skje en individuell behovsprøving av hvilken bolig som skulle være normalt for skattyteren å leie dersom arbeidstaker var nødt til å leie boligen selv¹¹³.

Etter den danske Ligningslovens § 16 stk.7 skal den skattepliktige verdi av en helårsbolig som er stillet til rådighet av arbeidsgiver, og som den ansatte har plikt til å bebo av hensyn til utførelsen av arbeid under ansettelsen, og plikt til å fraflytte ved ansettelsens opphør, settes ned. Etter stk.8 skal den skattepliktige verdi av en helårsbolig som er stillet til rådighet av arbeidsgiver og som den ansatte har plikt til å fraflytte ved ansettelsens opphør, men ikke plikt til å bebo, settes ned, men ikke like mye som ved stk.7.

Etter ligningslovens § 16, stk.8 skal verdien av bolig som skattyter har plikt til å fraflytte når arbeidsforholdet er avsluttet, men ikke plikt til å bebo under ansettelsesforholdet nedsettes med 10 %. Verdien settes også ned med eventuelt vederlag fra skattyters side, jfr. 2.pkt.

¹¹⁰ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.3

¹¹¹ I.c.

¹¹² SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.1.1

¹¹³ SKV M 2008:23 Pkt. 4.5.3

I den danske ligningslovens § 16, stk. 8 kan justering av den skattepliktige fordelen foretas, selv om det foreligger frihet for arbeidstaker til å flytte inn. De danske reglene er derfor noe lempeligere enn de norske som krever ”reelt behov”, og at skattyter ikke har valgfrihet med å flytte inn i boligen, jfr. ovenfor.

6.3.1.1 Hvordan verdsettes fordelen i de tilfeller der boplikt anses for å foreligge?

Dersom myndighetene anser vilkåret om boplikt for å være oppfylt, skal verdien i Norge og Sverige justeres i forhold til individuelle forhold hos skattyter:

Ved verdsettelse av et tilfelle der det foreligger et ”reelt behov” for at arbeidstager er nødt til å bo i en bolig grunnet sitt arbeidsforhold, bør man se hen til hva skattyter og hennes familie mest sannsynlig ville skaffet seg utenfor en slik situasjon, ut fra størrelsen på husholdningen og skattyters økonomi¹¹⁴. I Sverige skal verdien av en tjenestebolig som er større enn det skattyter og hennes familie har behov for, beregnes til verdien av en ”normal” bolig for dem, jfr. Inkomstskattelag 61.kap., 20 §. Dette gjelder kun så lenge størrelsen på boligen har sammenheng med skattyters representasjonsbehov eller på annen måte ”beror på tjansten”¹¹⁵. Ved utregningen av den skattepliktige fordelen, må den svenske skatteadministrasjonen ta hensyn til den leieverdi som gjelder i området for en bolig av motsvarende standard og størrelse(dvs. som skattyter ”normalt” ville bebodd)¹¹⁶. De er pålagt å ta hensyn til at leien per kvadratmeter er høyere i mindre enn i større boliger; fordelen skal altså ikke fastsettes gjennom proporsjonering i forhold til boarealet, noe som ville vært mer fordelaktig for skattyter¹¹⁷. Det er klart at slike måter å fastsette fordelen på må føre til mer arbeid for skatteadministrasjonen.

¹¹⁴ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”.Pkt. 2.6

¹¹⁵ SKV M 2008: 23. Pkt. 4.5.3

¹¹⁶ I.c.

¹¹⁷ I.c.

For prester finnes det i Sverige ikke særskilte regler om fastsettelse av den skattepliktige fordelten. Den skattepliktige fordelten begrenses til å omfatte et boareal på 100 kvadratmeter, på grunnlag av hevd¹¹⁸.

I Danmark skal den skattepliktige verdi av en helårsbolig som skattyter "(...)af hensyn til udførelsen af arbejdet" har plikt til å flytte inn og bo i, settes ned med 30 % i forhold til markedsverdi. Den skattepliktige verdi kan dog høyst settes til et maksimumsbeløp, som beregnes som 15 % av den ansattes faste pengelønn for den tilsvarende periode fra den pågjeldende arbeidsgiver, jfr. ligningslovens § 16, stk. 7, 2.pkt. Det finnes altså et tak for hvor mye skattyter kan beskattes for fri bolig i alle fall, men det følger av 3.pkt. at det skattepliktige beløpet minst skal settes til 15 % av DKK 160 000. Disse reglene er omtalt som "maksimumsregelen med minimumsgrænsen"¹¹⁹.

Den danske måten å beregne fordelten på, er ikke basert på mer personlige forhold hos skattyter, slik den norske og svenske regelen er. Men i Danmark må myndighetene også inn i hvert enkelt forhold for å vurdere om vilkåret om boplikt er oppfylt(jfr. vilkåret "af hensyn til udførelsen af arbejdet"). Den danske regelen gir skattyter og arbeidsgiver forutsigbarhet i forhold til verdsettelsen av den skattepliktige fordelten som fri bolig utgjør. Den danske måten er enklere å administrere for skatteadministrasjonen, da myndighetene slipper å ta personlige forhold i betraktning når fordelten skal fastsettes. Den danske regelen kan gi mindre konflikter mellom skattyter og skatteadministrasjonen. Når utregningen av den skattepliktige fordelten skal skje på grunnlag av omstendigheter som størrelse på familien, størrelsen på inntekten, stillingstype og tidligere bostandard, typiske *personlige* forhold, stiller dette krav til bevis både fra skattyter og skatteadministrasjons side. Og grunnet denne type av momenter kan samme bolig medføre ulikhet i beskatningen, avhengig av hvem som bebor tjenesteboligen¹²⁰. For den norske skatteadministrasjonen er ikke engang fraflyttede barn et sikkert nok tegn på at skattyter virkelig ville ha anskaffet

¹¹⁸ I.c.

¹¹⁹ SKAT(2009).Pkt.A.B.1.9.5.

¹²⁰ SKV M 2008:23. Pkt. 4.5.3

seg en mindre bolig, hvis vedkommende var nødt til å anskaffe dette privat¹²¹. Slike vurderinger er preget av personlige forhold hos skattyter, siden skattemyndighetene er nødt til å legge til grunn hva slag bolig skattyter sannsynligvis ville bodd i, dersom denne var ute på boligmarkedet selv. En vurdering av personlige forhold kan føre til flere konflikter mellom skattyter og skattemyndighetene. Grunnet dette hensynet vil det være bedre å endre den norske regelen slik at den skattepliktige fordelingen skal nedsettes med en viss prosent av inntekten over et visst beløp, når skattepliktig fordel foreligger.

6.3.2 Justering grunnet lavere markedsverdi

I Sverige får justering av verdien skje dersom markedsverdien av den frie boligen avviker med mer enn 10 % av den verdien som er regnet ut på grunnlag av sjablonen. Det er det svenske Skatteverket som skal vurdere den skattepliktige fordelingen i slike tilfeller, jfr. 9.kap., 2 §, 2.stk. i Skattebetalningslag (1997:483), 9.kap., 2 § (SBL). Hvis det kan dokumenteres at markedsleien ligger under satsene i sjablonbestemmelsene, skal fordelingen settes ned tilsvarende, jfr. den danske Ligningsvejledningen Pkt. A.B.1.9.5.

6.3.3 Justering grunnet betaling fra skattyter

Har skattyter betalt vederlag for bo på eiendommen, skal det sjablonmessig utregnete beløpet settes ned tilsvarende størrelsen på vederlaget, jfr. Inkomstskattelag, 61.kap., 4 §. Det samme gjelder for danske og norske skattytere¹²².

For danske skattytere kan den objektive markedsverdien settes ned grunnet at den ansatte selv har skaffet nytt kjøkken til boligen¹²³.

¹²¹ Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt.2.6

¹²² Danmark: Skatteretten 1(2009)pkt. 6.1.4.4. Norge: Skatteetaten. Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt. 2.4

¹²³ SKAT(2009) Pkt.A.B.1.9.5

6.3.4 Justering grunnet interessefellesskap

De norske ligningsmyndighetene er ikke i alle tilfeller bundet til å fastsette verdien på boligen til enten markedsverdi eller lavere. Skattedirektoratet viser til at en luksuriøs, velutstyrt firmabolig/firmahytte ikke nødvendigvis har et reelt leiemarked i sitt beliggende område. En verdsettelse til markedsverdi (som i utgangspunktet skal følge utleieverdien, jfr. skattebetalingsforskriften § 5-8-22), ville ført til at verdien av fordelene ble satt lavere enn de faktiske utgifter som selskapet/arbeidsgiver har knyttet til boligen¹²⁴.

Dette gjelder i de tilfeller der det foreligger et interessefellesskap mellom selskapet og de personer som bebor eiendommen, typisk ansatte i ledende stillinger eller som har eierposisjon i selskapet¹²⁵.

Rt. 2003 s. 526 omhandler et slikt tilfelle:

Storhaugen Invest AS eide en murvilla i Bergen. Her bodde selskapets eneaksjonær Idar Iversen og hans familie vederlagsfritt. Ligningsmyndighetene ønsket å verdsette den månedlige husleie over markedsleie. Verdsettelse av den månedlige husleie etter til markedsleie ville medføre et inntektstap for selskapet, da denne ville ligge under selskapets oppofrelse. Siden det var interessefellesskapet mellom Iversen og selskapet som hadde foranlediget selskapets tap, gav Høyesterett ligningsmyndighetene medhold i at den månedlige husleien kunne fastsettes høyere enn markedsleie. Den høyere verdsettelsen ville dekke selskapets ”løpende låne – og driftsomkostninger”, og dessuten sørge for at selskapet oppnådde ”en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet”, jfr. premiss 52 i dommen. Det dreiet seg om å beregne det tap av inntekt som utleie av boligen medførte for selskapet.

¹²⁴ Skatteetaten. (2009)Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt. 2.2

¹²⁵ Skatteetaten. (2009)Kapitlet om ”Bolig – fri bolig.”. Pkt. 2.2

Grunnet interessefellesskapet ble inntektstapet justert slik at faktiske utgifter og kostnader ved utleie av boligen ble dekket.

Heller ikke selskapets anførsel om at inntektsreduksjonen måtte sees i sammenheng med verdistigningen på eiendommen eller et gevinstpotensial ved senere salg, førte frem.

I den danske ligningslovens § 16, stk.9 fremkommer det at reglene om fornyet verdsettelse i stk. 7 ikke gjelder for direktører eller annen medarbeider med vesentlig innflytelse på egen avlønningsform.

For disse skal den skattepliktige fordel settes til 5 % av det høyeste beløp av enten eiendomsverdien per 1.oktober året før inntektsåret(dersom det ikke er fastsatt eiendomsverdi, eiendommens anskaffelsessum per 1.oktober året før inntektsåret) eller kjøpesummen beregnet på grunnlag av eiendomsavancebeskatningslovens¹²⁶ § 4, stk.2(den kontante kjøpesum) eller stk.3 (kjøpesum, som kan fastsettes for eiendommer anskaffet før 19.5.1993 med utgangspunkt i en regulert eiendomsvurdering per.1.1.1993 eller en særskilt endring per.19.5.1993)¹²⁷, med tillegg av forbedringer foretatt etter anskaffelsen, men kun forbedringer foretatt innen den 1.januar i inntektsåret.

Den danske ligningslovens § 16, stk. 9 søker å finne frem til et beløp som er tilsvarende lik selskapets faktiske utgifter med eiendommen. Myndighetene har lagt vekt på det interessefellesskapet som foreligger mellom en som er direktør - eller annen medarbeider med vesentlig innflytelser på egen avlønningsform - og selskapet. Da boligen som benyttes privat av denne, ofte ikke har et reelt leiemarked i sitt beliggende område, brukes verdien av boligen selv til å fastsette den skattepliktige verdien. I det danske tilfellet søker reglene å pålegge skattyter en viss prosent av eiendommens kjøpesum, dvs. at den skattepliktige fordel ikke fastsettes uavhengig av de kostnader som er påført selskapet ved anskaffelse av

¹²⁶ Lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom nr. 891 av 17/08/2006 (EBL)

¹²⁷ Skatteretten 1(2009)s.324

eiendommen. Noe av den private utgiften som er veltet over på selskapet, skal avspeiles i den skattepliktige fordelen som skattyter pålegges. Ved utregningen av den skattepliktige fordelen på grunnlag av bestemmelsen i Ligningslovens § 16, stk. 9, skal den del av boligen som utelukkende brukes ervervsmessig, holdes utenfor, jfr. 8.pkt. Men dersom direktøren eller medarbeideren med vesentlig innflytelse på egen avlønningsform ifølge annen lovgivning har plikt til å bebo eiendommen, skal den skattepliktige fordelen ikke beregnes ut ifra ligningslovens § 16, stk.9, jfr. siste pkt.; for disse skal den skattepliktige fordelen fastsettes til markedsverdi¹²⁸. I SKM 2002.539 LR fant det danske Ligningsrådet at for en direktør som bodde på en landbrukseiendom med boplikt, skulle den skattepliktige verdien fastsettes etter ligningslovens § 16, stk. 3, dvs. etter markedsverdi¹²⁹.

7 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

7.1 Hjemmel

7.1.1 Norge

I Norge er hjemmelen for verdsettelse av naturalytelsen arbeidsfinansiert utdanning skattelovens § 5-15, (2), siste punktum. Bestemmelsen viser videre til forskrift av 19.november 1999 nr. 1158(FSFIN) kapitel 5-15 B, der det oppstilles nærmere vilkår for skattefrihet.

¹²⁸ Skatteretten 1(2009) s. 324

¹²⁹ I.c. se fotnote 50.

7.1.2 Sverige

Fordel i form av utdanning som oppfyller visse vilkår er skattefri med hjemmel i Inkomstskattelagens 11.kap., 17 §.

7.1.3 Danmark

De danske bestemmelsene om arbeidsgiverfinansiert utdanning er hjemlet i Ligningslovens § 31.

7.2 Verdsettelse

7.2.1 Utdanningens tilknytning til arbeid

Ifølge FSFIN § 5-15-12 må utdanning for å bli skattefri, bl.a. tilfredsstillende en av to mulige krav om tilknytning til skattyters arbeid: den må ”gi kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver”, jfr. FSFIN § 5-15-12(1) bokstav a, eller ”dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforhold, og gi kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver.”, jfr. FSFIN § 5-15-12 (1) bokstav b.

En første forutsetning for at de svenske reglene om skattefritak skal gjelde, er at arbeidsgiveren må ha foretatt seg noe for å minske staben, jfr. 17 §, 1.stk. Det kan være omstrukturering, personalavvikling eller lignende. De svenske myndighetene vil kontrollere dette, og det er opp til arbeidstager å bevise at dette har skjedd eller er i ferd med å skje¹³⁰. Myndighetene oppstiller derimot ikke krav til at arbeidstager har blitt oppsagt eller må ha mistet jobben, kun at arbeidsgiver har lagt planer om nedbemanning. Skattefritaket gjelder også i de tilfeller der den ansatte har følt seg tvunget til å si opp selv, jfr. samme sted.

Intern utdanning er skattefri i alle fall for mottager i Sverige, da slik utdanning anses som fullbyrdelse av ansettelsesforholdet/arbeidsavtalen¹³¹.

Den andre forutsetningen for skattefrihet for arbeidsgiverfinansiert utdanning er at utdanningen skal være av vesentlig betydning for at skattyter skal kunne fortsette å arbeide.

¹³⁰ Prop.1995/96:152. Pkt. 4.2

¹³¹ Prop.1995/96:152. Pkt. 4.1

Skattefritaket skal ikke finansiere utdanning for personer som uten større problemer kan klare å finne seg nytt arbeid¹³². Skattefritaket skal heller ikke komme personer til gode med en svært lang utdanning innen et område, som opplever en midlertidig brist i etterspørselen i arbeidsmarkedet innen sitt fagområde, og som vil studere noe annet i påvente av økt etterspørsel på arbeidsmarkedet. Det er altså de mer vanskeligstilte tilfeller av arbeidsløse som skal gis skattefri utdanning, dvs. de som har lav eller ingen utdanning utover grunnskolen, og de som trenger omskolering.

Det er arbeidsmarkedet på det tidspunktet som utdanningen mottas som er avgjørende for om utdanning anses å være av vesentlig betydning¹³³. Skattemyndighetene kan ikke vise til det vil bli et bedre arbeidsmarkedstilbud innen samme næring siden. I en dom av Regjeringsrätten i RÅ 2002 not.96 fremkommer det at skattefritaket gjelder i de situasjoner der en ansatt gjennomgår utdanning for igjen å få jobb hos den tidligere arbeidsgiveren, med den nye utdannelsen¹³⁴.

Den danske ligningsloven § 31 stk.1, 1.pkt. slår fast at utdanning som gis "(...)som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt(...)", ikke medregnes til den skattepliktige inntekt. Slik utdanning er typisk slik som gis for å holde kunnskap à jour eller oppdatere og bygge på ferdigheter, og gis for å øke skattyters kunnskaper om det arbeid hun allerede har hos sin arbeidsgiver. Slik utdanning kan sammenlignes med det norske skattefritaket som gjelder intern utdanning.

Bestemmelsens stk.1, 2.pkt. fastslår at heller ikke utgifter til utdanning som arbeidsgiver dekker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold, er skattepliktig inntekt

¹³²Prop. 1995/96:152. Pkt. 4.2

¹³³ Prop.1995/96:152. Pkt. 4.2

¹³⁴ SKV M 2008:23. Pkt. 3.8

Alle de tre landene har bestemmelser som gjør det skattefritt å motta ytelser til å dekke utdanning som ledd i opphør av arbeidsforhold hos nåværende arbeidsgiver. Det er kun de svenske reglene som eksplisitt stiller krav til at arbeidsgiver må ha planlagt eller foretatt handlinger som går ut på å nedbemanne. De svenske reglene kommer til og med til anvendelse dersom arbeidstageren har følt seg tvunget til å si opp selv. De norske og de danske reglene krever ikke at det skal foreligge nedbemanning eller lignende, men de krever at utdanning som ikke er intern, for å bli skattefri må gis i tilknytning til opphør av arbeidsforholdet.

Felles for landenes regler om skattefrihet for ytelser til utdanning, er at utdanningen må ha tilknytning til arbeid, i den forstand at de skal brukes i arbeid hos nåværende eller fremtidig arbeidsgiver. De norske reglene sier at ytelser i forbindelse med utdanning er skattefrie ved opphør av arbeidsforhold, men også at slike ytelser er skattefrie ved utdanning som gir kompetanse til bruk ved nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver. Den svenske Regjeringsrätten godkjente skattefritak for et slikt tilfelle, jfr. ovenfor, der en arbeidstaker tok utdanning for å kunne søke annen stilling hos samme arbeidsgiver. De norske reglene krever trolig også at arbeidsgiveren må ha planlagt eller foretatt handlinger som går ut på å nedbemanne; det må i hvert fall være klart at skattyter mottar utdanning som ledd i opphør av arbeidsforhold. Derfor burde de norske reglene også ramme de tilfeller der skattyter føler seg tvunget til å si opp selv, slik de svenske reglene gir mulighet til.

Derimot har ikke den norske noen ”behovsprøving” slik den svenske loven har, i forhold til det behov arbeidstageren skulle ha for mer utdanning. Denne form for begrensning mener jeg må sees i lys av de andre begrensninger i vilkårene for å motta skattefri utdanning av arbeidsgiver, og tas opp nedenfor i punkt 7.7.1.

7.2.2 Type utdanning

Felles for alle landene er at utdanning av mer privat, hobby – og fritidspreget karakter, ikke er omfattet av skattefritaket.

I FSFIN § 5-15-13 som omhandler intern utdanning, gjøres det klart at intern utdanning som oppfyller vilkårene i § 5-15-12, er skattefri for skattyter. Slik utdanning tilbys innad i bedriften, og arrangeres av arbeidsgiver. Intern utdanning trenger ikke oppfylle kravene om varighet i FSFIN § 5-15-14 eller den beløpsmessige grensen i § 5-15-12, (2). Utdanning arrangert av annet foretak enn det arbeidstaker er ansatt i, skal anses arrangert av arbeidsgiver dersom vilkårene i forskrift av 4. desember 1997 nr. 1255 § 3 er oppfylt, jfr. FSFIN § 5-15-13 (2).

Denne forskriften ble opphevet 1. januar 2009¹³⁵. Ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret skal anses å komme fra samme arbeidsgiver, når ytelsene kommer fra:

- selskaper som inngår i et konsern etter aksjelovene § 1-3 eller selskapsloven [§ 1-2](#) eller
- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap eller
- enkeltpersonforetak og selskaper hvor eieren av enkeltpersonforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene. Det samme gjelder når de avgiftspliktige ytelsene kommer fra selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene i selskapet¹³⁶.

Inkomstskattelagens 17 § omhandler naturalytelse i form av ”utbildning eller annen åtgärd”. Med ”annan åtgärd” menes tiltak som har til formål å hjelpe skattyter å få nytt arbeid eller med å bistå den ansatte på et personlig plan i forbindelse med at en oppsigelse kan bli aktuell, jfr. SKV 2008:23 pkt. 2.8. Det avgjørende er at en slik handling kan forbedre den ansattes mulighet til å komme seg i arbeid igjen, jfr. samme sted.

Forarbeidene nevner bl.a. ”outplacement”-tiltak, dvs. at den ansatte kurses i intervjueteknikk og skriving av jobbsøknad etc. SKV M 2008:23 pkt. 2.8 nevner psykologtilbud, som ikke gis i behandlingsøyemed.

¹³⁵ Lignings-ABC, pkt. 7.5 i kapitlet om ”Arbeidsgiverfinansiert utdanning.”

¹³⁶ I.c.

Det svenske Skattefritaket skal ikke gjelde for kurser som ikke øker muligheten for å få arbeid, typisk hobby - og fritidsbasert kurs og utdanning. Datakurs og språkkurs av allmenn karakter som kan hjelpe skattyter med videre studier bør allikevel omfattes av skattefritaket, jfr. SKV M 2008:43, pkt. 3.8.

I den danske Ligningslovens § 31 stk.2 kreves det for skattefrihet, at ytelsen ikke har privat karakter for mottageren. Skattefritak kan ikke oppnås for utdanning og kurs som ikke har noen påvirkning på skattyters ervervsmessige forhold. Dette gjelder for både intern utdanning i § 31, stk.1, 1. pkt. og utdanning som dekkes i forbindelse med opphør av arbeid i stk.1, 2.punktum. Bestemmelsen viser til at utdanning og kurs av generell, hobbymessig preg ikke er skattefritt for mottager.

De svenske reglene godtar utdanning med noe løsere tilknytning til arbeid: her er arbeidsgivers ytelse til utdanning skattefri, så lenge ytelsen har som formål å bidra til å gjøre skattyter bedre kvalifisert for å skaffe seg nytt arbeid. De norske reglene dekker både intern og ekstern utdanning, men de må begge gi kompetanse som kan benyttes til arbeid.

For de norske reglene gjelder skattefritak selv om utdanning er gjennomført i utlandet og selv om en utdanning kan karakteriseres som en grunn - eller videreutdanning¹³⁷. Heller ingen av de andre landene har begrensning på i hvilket land utdanning kan tas.

7.2.3 Varighet på utdanning

Ifølge FSFIN § 5-15-14 (1) skal utdanning som ikke er intern og skattefri etter bestemmelsen i § 5-15-13, ikke ha en varighet utover fire semestre og maksimalt 20

¹³⁷ Lignings-ABC pkt. 7.1. i kapitlet om ”Utdanning”.

måneder ved fullt tids studium, for å bli skattefri. Kurs som tas uavhengig av hverandre, faller ikke inn under tidsbegrensningen, jfr. 3.pkt. For kurs med varighet over to måneder, kreves det at arbeidstager har arbeidet full tid hos arbeidsgiver i minst ett år ved oppstart av utdanningen, jfr. FSFIN § 5-15-1 (3). Skattefrihet kan oppnås, uavhengig av om skattyter har fått tidligere utdanning dekket av en tidligere arbeidsgiver, jfr. (4).

Det er bare Norge som har en grense på hvor varighet av den utdanning som kan mottas skattefritt ved opphør av arbeidsforholdet. De andre landene anser det kanskje som viktigere at en ansatt gis mulighet til å få utdanning finansiert av arbeidsgiver, uavhengig av hvor lenge utdanningen varer. Når en arbeidstager er i ferd med å miste jobben, er det viktig å støtte opp under ordninger som kan sørge for å få arbeidstageren i ny jobb, eventuelt etter en viss utdanningstid. Den norske begrensningen på varighet av utdanning bør sees i sammenheng med at de andre landene har andre regler som begrenser skattefritaket.

7.2.4 Personkrets

For å hindre misbruk av reglene om skattefri arbeidsfinansiert utdanning, er personer som er ansatt som leder eller medeier i små selskaper, eller nærstående til disse, ikke omfattet av skattefritaket, jfr. den svenske Inkomstskattelagens 11.kap., 17 §, 2.stk. Skattefritaket gjelder heller ikke der arbeidsgiveren er en fysisk person, og den som mottar utdanningen er nærstående til denne.

Det er ikke bare den svenske lovregelen som har begrensning for hvilken personkrets som skattefritt kan motta utdanning fra arbeidsgiver. For de norske reglens vedkommende, er det for utdanning som er intern et vilkår at den ansatte har arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiveren i minst ett år ved oppstart av utdanningen, jfr. FSFIN § 5-15-14(3). Trolig er ikke denne bestemmelsen nok til å hindre at nær familie eller ansatte som er proforma mottar skattefri ytelse til utdanning. En innsnevring av personkretsen lik den svenske

bestemmelsen vil være viktig sett i lys av den mulighet som foreligger for å betale utdannelsen til arbeidstakere som i realiteten er nær familie av arbeidsgiver.

Slike tilfeller kan anses som utbytte til eierne, eventuelt som deres lønn¹³⁸.

7.2.5 Behovsprøving

De svenske bestemmelsene oppstiller et krav om at utdannelsen må være av vesentlig betydning for skattyter, jfr. Inkomstskattelagens 17 §. Slik begrensning finnes ikke i de norske og danske reglene: det foretas det ingen ”personlig behovsprøving” av hvilket behov den enkelte arbeidstager har for mer utdanning. Slik sett er reglene om skattefrihet for arbeidsgiverfinansiert utdanning lempeligere i Danmark og Norge, enn i Sverige. De svenske reglene fører trolig til at det kun er personer som har lav eller ingen utdanning utover grunnskolen som gis anledning til å få skattefri utdanning betalt av arbeidsgiver, og ifølge forarbeidene som nevnt ovenfor kan det virke som om dette også var myndighetenes hensikt. I Norge og Danmark har man ikke et slikt krav, og det kan derfor virke som om myndighetene godtar at selv personer med lang utdannelse som mister arbeidet, kan motta slik utdanning skattefritt. Det er vel kanskje også oftest slike personer som har mulighet til å benytte seg av dette godet, da sannsynligheten for å motta naturalytelser i Norge øker med utdanningslengden¹³⁹.

7.2.6 Beløpsmessig grense

Det oppstilles en grense for hvor stort beløp skattyter kan motta skattefritt for tilfellet i FSFIN § 5-15-12, (1) bokstav b. For slik utdanning kan skattyter kun motta skattefritt ytelse opp til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp, jfr. § 5-15-12(2).

¹³⁸ Gjems-Onstad(2008). Pkt. 15.5.3 – g - vii

¹³⁹ Kirkeberg og Epland.(2000). S.15.

1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp utgjør kr 109 321,- per 1.5.2009.

Det er bare Norge som har beløpsgrense for skattefritak på utdanning som tilbys ved opphør av arbeidsforhold. De andre landene har ikke fastsatt noen beløpsmessig grense for hvor stort tilskudd til utdanning en arbeidstager kan motta ved opphør av arbeidsforhold. Når det gjelder intern utdanning, er Norge på linje med sine naboland: her foreligger ingen beløpsgrense.

7.2.7 Hvilke ytelser som kan dekkes

Kostnader som er direkte knyttet til utdanningen, som for eksempel eksamensavgift, skolebøker og undervisning, samt reise og merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, faller inn under skattefritaket, jfr. FSFIN § 5-15-11 (1) bokstav a og b. De norske myndighetene krever at arbeidstager lager en oppgave til arbeidsgiver over størrelsen og arten av slike utgifter, jfr. (2) og (3).

Ifølge SKV M 2008:23 pkt.2.8 omfattes kurskostnader, semesteravgifter, kurslitteratur, honorar til foreleser og konsulter m.m., men derimot ikke lønn eller erstatning for økte levekostnader.

I den danske ligningslovens 31 §, stk.3 fremkommer det at skattefritaket gjelder dekning av utgifter til skole – og deltagerbetaling, relevante bøker og kursmateriell. Dessuten er ytelser til dekning av kost, losji og småfornødenheter skattefrie, samt reisegodtgjørelser, når disse utgiftene er begrunnet med den avstand som foreligger mellom hjemstedet og utdanningsstedet, og arbeidstageren ikke har mulighet til å overnatte på sitt bosted.

Det foreligger ikke forskjeller i de ytelser som kan dekkes: utgiftene har nær tilknytning til selve utdanningen, og dekker kurslitteratur, semesteravgifter og lignende, men ikke

leviekostnader eller lønn. Det er bare Danmark som lar utgifter til kost og losji omfattes av skattefritaket. Derimot har svenske arbeidstakere som fyller vilkårene for å motta arbeidsgiverfinansiert utdanning skattefritt, krav på fradrag for kostnader til reise som brukes til og fra det sted der utdanningen eller tiltaket holder til, jfr. Inkomstskattelagens 12.kap., 31 §. Det gis også mulighet til å få fradrag for enkelte leviekostnader og kostnader for hjemreiser.

8 Oppsummering og synspunkter

8.1 Multimedier

Norge og Danmark har ensartete regler når det gjelder den skattemessige behandlingen av tildelingen og verdsettelse av multimedier i arbeidsforhold grunnet et ervervsmessig behov. Her skal fordelen verdsettes i forhold til på forhånd fastsatte satser(sjabloner). Regelverket er enkelt å administrere for myndigheter og arbeidsgivere, da skatteplikt er basert på en presumsjon om at tilgang til privat bruk, også medfører at utstyret er i privat bruk.

Det svenske lovverket inneholder en generell bestemmelse som unntar naturalytelser fra skatteplikt når bestemte vilkår er oppfylt. Den svenske bestemmelsen er mer fleksibel i forhold til å ta hensyn til praktiske forhold i arbeidslivet, der det er god grunn til å unnta en naturalytelse fra skatteplikt. Regelen kan gi skattefrihet for bruk der arbeidsgivere og arbeidstagere vil se det som både rimelig og rettferdig at skatteplikt ikke pålegges.

Slik sett ville en lignende bestemmelse vært gunstig for norske skattytere. Men den inneholder skjønnsmessige vilkår, og kan derfor gi merarbeid for skatteadministrasjonen på området for beskatning av multimedier, i forhold til dagens ordning. Arbeidsgiver må uansett innberette den private bruken av telefonen. Selv om en slik regel trolig vil føre til riktigere ligning for hver enkelt skattyter, vil det trolig ikke utgjøre så store forskjeller at det forsvarer økt medarbeid for offentlige skattemyndigheter.

8.2 Fri bil

En sammenligning av de norske, svenske og danske reglene som omhandler beskatning av fri bil når adgangen er begrunnet i et ervervsmessig behov, viser at reglene er svært like. I alle landene er det selve rådigheten over firmabilen som utløser beskatning. Det er så opptil skattyter å bevise at bilen allikevel ikke benyttes privat. Det virker rimelig at det er opptil skattyter å legge frem bevis på at privat bruk ikke forekommer, når denne er nærmest til å sikre seg bevis for et slikt forhold.

Alle landene har regler som unntar spesielle kjøretøyer fra beskatningsreglene om fri bil, og reglene omhandler de kjøretøyer som ikke anses som egnet til privat bruk.

De svenske reglene om verdsettelse av fordel av fri bil inneholder elementer som knytter verdsettelse til lønns – og prisutviklingen i det svenske samfunnet, kapitalkostnaden og bilens innkjøpspris. Den norske verdsettelsesregelen regner ut den skattepliktige fordelen ved å fastsette fordelen som en viss prosent av bilens pris som ny, med justering dersom bilen er over 3 år gammel. Regelen burde endres slik at den skattepliktige fordelen av fri bil fastsettes ved at det bl.a. tas hensyn til lønns – og prisutviklingen i det norske samfunnet. Dette er viktige faktorer som burde inngå i en regel om verdsettelse, for å hindre at verdsettelsen ikke skjer uavhengig av økonomiske endringer i samfunnet.

8.3 Fri bolig

Det foreligger regler om verdsettelse av naturalytelsen fri bolig i alle de tre landene, dersom skattyter grunnet ervervsmessige forhold er nødt til å bebo en eiendom. De norske og svenske reglene er noe mer sammenfallende, og skal ved verdsettelsen av den fordel som fri bolig utgjør når det foreligger boplikt, ta hensyn til skattyters boforhold dersom de var nødt til å finne bolig på privat hånd. De danske reglene om verdsettelse tar ikke hensyn til hvordan skattyter ville bebodd dersom boplikten ikke var aktuell, men fastslår at den skattepliktige fordelen skal settes ned med en viss prosent, dersom skattyter har plikt til å flytte inn i og bebo en eiendom av hensyn til arbeidet. Regelen omtales som ”maksimumsregelen med minimumsgrænsen”, da den begrenser hvor stor del av skattyters

inntekt som skal utgjøre skattepliktig fordel grunnet fri bolig, men fastslår også at den skattepliktige fordelen minst skal beregnes av en lønn på DKK 160 000.

Den danske regelen må gi mer forutsigbarhet for både offentlige og private parter. Regelen kan også føre til mindre konflikter når verdsettelsen skal fastsettes, fordi den ikke baserer verdsettelsen på personlige forhold hos skattyter.

Derimot vil den norske regelen slik den nå foreligger, være mer rettferdig overfor skattyter ved at den tar hensyn til personlige forhold hos skattyter. Praktisering av regelen kan utgjøre mer arbeid for skattemyndighetene. Siden de beløp som kan pålegges som skattepliktig fordel grunnet fri bolig, er relativt store beløp, burde verdsettelsen søke å samsvare med den bolig som skattyter utenom boplikten ville bebodd.

8.4 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

Begrensningen på varighet og beløp for ekstern utdanning kan sees i lys av at Norge ikke har behovsprøving av den enkelte arbeidstagers behov for utdanning(slik Sverige har) og heller ikke begrensninger på hvilken personkrets som kan motta skattefri tilskudd(slik både Sverige og Danmark har). Det hadde kanskje vært fornuftig av Norge å oppstille et lignende vilkår, sett i lys av at Norge gjennom vilkår om varighet og beløp for den eksterne utdanningen, søker å begrense adgangen til å få skattefritt tilskudd til utdanning når det er klart at et arbeidsforhold opphører. Det må være viktigere å la arbeidstagere som virkelig trenger mer utdanning eller omskolering få adgang til å ta imot slikt tilbud skattefritt, og gi dem denne adgangen uavhengig av utdannelsens lengde, og uavhengig av størrelsen på ytelsen. Slik det er nå, lar de norske reglene adgangen for skattefritt tilbud om utdanning stå åpen for alle arbeidstagere, uavhengig av tidligere utdanningsnivå. Beløpene som ytes fra arbeidsgiver vil uansett bli begrenset av hensyn til det positivt oppramsede utvalg av utgifter som kan dekkes, jfr. FSFIN § 5-15-11, (1). Så både varighet og beløp vil begrense misbruket av ytelsen.

9 Litteraturliste

Ault, Hugh J. and Arnold, Brian J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. 2.utgave, Nederland, 2004.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 7.utgave. Gyldendal akademisk, 2008.

Inkomstskatt – del 1. Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz og Christer Silfverberg. 12.utgave. Lund, 2009.

Jakhelln, Henning. *Arbeidsretten*. I: Knophs oversikt over Norges rett. 13. utg. Oslo, 2009, s. [545]-581.

Kirkeberg, Mads Ivar og Epland, Jon. *Frynsegoder – mer populære, men påvirker de inntektsfordelingen?* I: Økonomiske analyser 8/2000. S. 9-17. www.ssb.no

Leidhammar, Börje *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm, 1995.

Rabe, Gunner og Hellenius, Richard. *Det svenska skattesystemet*. 22.utg. Stockholm, 2009.

SKAT. *Ligningsvejledningen; Almindelig del 2009-2*. <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=103450&vId=202313>

Skatteetaten. *Lignings-ABC for 2008/2009*. www.skatteetaten.no

Skatteretten I. Jan Pedersen, Kurt Siggard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen. 5.utgave. København, 2009.

Skatteverkets ställningstaganden. "Mobiltelefon mot fast avgift - arbetsredskap eller förmån?" 2009/02/11. <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2009/>

Skatteverkets ställningstaganden. "Värdering av bostadsförmåner vid 2009 års taxering." 2008/12/23. <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008/>

Skatteverket. "Jag har förmån av fri bil. Hur beräknas förmånsvärdet?". Sitert 2009. www.skatteverket.se.

Skatteministeriet. *"Personalegoder – er det bedre enn kontanter?"* 30/06/2005.

www.skm.dk/publikationer

SKV M 2008: 18. Skatteverkets meddelanden. *Skatteverkets information om værdering av bilförmån att tillämpas för beskattningsåret 2009.* www.skatteverket.se/rattsinformation/meddelanden.

SKV M 2008:23. Skatteverkets meddelanden. *Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2009 samt vid 2010 års taxering.* www.skatteverket.se/rattsinformation/meddelanden

Økonomi – og Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Beskæftigelsesministeriet og Skatteministeriet. *Beskatning av personalegoder/naturalieydelser. Rapport fra arbejdsgruppen vedrørende kontantlønsnedgang i forbindelse med arbejdsgiverens ydelse af naturaliegoder ("bruttotrækordninger").* 2003. www.skat.dk

Økonomi – og erhvervsministeriet, Finansministeriet, Beskæftigelsesministeriet og Skatteministeriet. *Statusrapport til folketinget om personalegoder/naturalieydelser. Opdateret med nye oplysninger om sundhedsforsikringer.* Januar 2008. www.skm.dk

Lover/forarbeider:

Prop.1996/97: 173 www.lagrummet.se/rattsinformation/forarbeten/

Prop.1994/95:182 www.lagrummet.se/rattsinformation/forarbeten/

Prop.1995/96:152 www.lagrummet.se/rattsinformation/forarbeten/

Forslag om ændring af ligningsloven og forskellige andre love. Lovforslag nr .L 199.

Fremsatt den 22.april 2009 av den danske skatteministeren Kristian Jensen. Fullstendig

IRL-adresse : <http://www.skm.dk/love/vedtagne/7626.html?rel>.

Domsregister:

Rt. 2003 s. 526

RÅ 2002 not.96

RÅ 2001 ref.22

10 Lister over tabeller

Tabell 1. Statistisk sentralbyrå. 2009. www.ssb.no

Tabell 2. Danmarks statistik. 2009. www.statistikbanken.dk

Tabell 3. Statistiska centralbyrån v/Johanna Öhman. 2009. www.scb.se